

## ДО ПИТАННЯ ПРО ОСОБЛИВОСТІ СТРОКІВ ДАВНОСТІ ДЛЯ ЗАСТОСУВАННЯ Й СТЯГНЕННЯ ШТРАФІВ ТА ПЕНІ В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

### ON PECULIARITIES OF LIMITATION PERIODS FOR APPLY AND RECOVERY OF PENALTIES IN TAX RELATIONS

Гетманцев Д.О.,

доктор юридичних наук,

професор кафедри фінансового права

юридичного факультету

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

У своїй статті автор аналізує правовий інститут строків давності в частині, що регулюється податковим правом та визначає особливості, які відрізняють їх від строків давності, встановлених щодо заходів відповідальності в інших галузях права, а також інших фінансово-правових санкцій. Такими особливостями, на думку автора, є наведені далі: 1) особливий строк давності (1 095 днів), встановлений для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів); 2) відсутність визначеного в законі початку перебігу строку давності застосування штрафів для штрафів, які застосовуються за вчинення більшості податкових правопорушень (крім передбаченого ст. 123 Податкового кодексу України); 3) особлива правова презумпція звільнення від відповідальності платника податків щодо несплати грошового зобов'язання, строк давності для визначення якого пройшов; 4) позбавлення платника податку права на оскарження податкового повідомлення-рішення, прийнятого поза строками давності застосування штрафу; 5) відсутність строку давності стягнення податкової пені та штрафу, що стягується за рішенням суду; 6) строки давності характеризуються особливими підставами їх зупинення.

**Ключові слова:** пеня, штраф, строки давності, відповідальність, податок.

В своей статье автор анализирует правовой институт сроков давности в части, регулируемой налоговым правом, и определяет особенности, отличающие их от сроков давности, установленных относительно мер ответственности в других отраслях права, а также других финансово-правовых санкций. Такими особенностями, по мнению автора, являются следующие: 1) особый срок давности (1 095 дней), установленный для применения штрафных (финансовых) санкций (штрафов); 2) отсутствие определенного в законе начала течения срока давности применения штрафов для штрафов, применяемых за совершение большинства налоговых правонарушений (кроме предусмотренного ст. 123 Налогового кодекса Украины); 3) особая правовая презумпция освобождения от ответственности налогоплательщика по неуплате денежного обязательства, срок давности для определения которого прошел; 4) лишение налогоплательщика права на обжалование налогового уведомления-решения, принятого вне сроков давности применения штрафа; 5) отсутствие срока давности взыскания налоговой пени и штрафа, которые взыскиваются по решению суда; 6) сроки давности характеризуются особыми основаниями их остановки.

**Ключевые слова:** пеня, штраф, сроки давности, ответственность, налог.

This article provides an analysis of legal institute of limitation period, regulated by the tax law and specifies peculiarities that make it different from limitation period, provided for responsibility in other spheres of law as well as other financial and legal penalties. Such peculiarities are as follows: 1) special limitation period (1 095 days), fixed for applying penalties (financial penalties, fines); 2) absence of limitation period duration for applying fine for fines, levied for tax violations, stipulated by law (except for Art. 123 of the Tax Code of Ukraine); 3) special legal presumption of exemption the taxpayer from liability for non-payment of monetary obligations, which limitation period has expired; 4) deprivation a taxpayer of right to appeal an expired tax decision-notice; 5) special limitation period of levy of tax penalty and fine as per the court decision; 6) limitation period are characterized by the special grounds of termination.

**Key words:** penalty, fine, limitation period, liability, tax.

Давність притягнення до податкової відповідальності є інститутом, спільним для держав-учасниць Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод. Європейський суд із прав людини розглядає давність як право, надане законом особі, яка скоїла правопорушення, більше не бути переслідуваною державою та притягнутою до відповідальності з проходженням визначеного строку з моменту вчинення правопорушення [1].

Довгі терміни ведуть до втрати доказів та викривлення змісту покарання, до того ж погроза покарання не може занадто довго тяжіти над суб'єктом, інакше покарання перетворюється на невинуватну помсту [2, с. 114].

Давність притягнення до відповідальності в податкових відносинах не є сучасним винаходом, вона

має своє коріння в сивій давнині. З певними зауваженнями ми можемо говорити про те, що зазначений інститут з'явився досить давно.

Застосування строків давності до недоїмки за податковими платежами ми можемо зустріти в Росії за царювання Петра Великого. У листопаді 1709 р., зважаючи на чутки, що дійшли до нього про те, що «із многих приказов судьи разослали по городам и уездам приказных людей для правезу доимочных денег за прошлые годы, от чего чаем не малому быть разорению», цар наказав, щоб «призвал всех судей в ближнюю канцелярию, объявить, дабы они того не чинили, велели бы доимку выбрать за два года, за 707 и 708 гг.». Пізніше цариця Єлизавета Петрівна «для многолетнего нашего здравия и благополучного государственования» надала милість своїм підданам:

«Велено без всякого изъятия недоимки за время с 1719 по 1730 г. сложить и как на самих недоимщиках, так равно и на их наследниках не взыскивать; а на ком какие с 1730 по 1741 г. доимки и начеты имелись, о тех Сенат должен был собрать обстоятельные ведомости и, рассмотрев их, представить к Высочайшей апробации. <...> Имея Мы матернее попечение о всех наших верноподданных, не хотим оставить, чтобы и крестьянство и прочие положенные в подушном окладе такое же нашей милости и порадования лишены были – вследствие сего со всех положенных в подушный оклад на 1742 и 1743 г. по 10 коп. с души драть не велено» [3, с. 35, 61].

Статтею 41 Указу від 14 березня 1775 р., виданого у зв'язку із закінченням війни з Туреччиною, «повелено всякого рода взыскания по делам казенным или уголовным далее 10 лет продолжающиеся и неоконченные оставить, и если по таким делам кто содержится в тюрьме – освободить». Це стало ще одним прикладом застосування строків давності в податкових відносинах того часу. Безперечно, ми можемо говорити про наведені приклади лише як про перші паростки становлення інституту строків давності в не повною мірою сформованому фінансовому праві того часу. Зазначені заходи були епізодичними, безсистемними та тяжіли здебільшого до списання податкового боргу, ніж до встановлення чітких гарантій для платників податків, якими, безперечно, є строки давності в сучасному праві.

Більш сучасні прототипи строків давності в податкових відносинах ми знаходимо в середині XIX століття. Відомий цивіліст І.Е. Енгельман писав: «Право взыскивать в известное время известную сумму денег с конкретного лица на основании закона, которым установлена подать, признается подлежащим давности. Когда наступил срок платежа, то возникает иск со стороны казны против такого лица; этот иск принимает характер обыкновенного иска. Если казна не ищет в течение срока давности, по собственной вине пропускает давность, не взыскивая оклад подати, она теряет право взыскать этот определенный оклад известного года, который не взыскан ею. По русскому праву не делается различий между правом на подать вообще и правом взыскать определенный оклад в известном году, и давность к взысканию недоимок не применяется» [4, с. 200].

Податковим кодексом України встановлено різний правовий режим строків давності для штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та пені.

Відповідно до ст. 114 Податкового кодексу (далі – ПК) України граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань, визначеним ст. 102 цього кодексу.

Таким чином, ми можемо говорити по два різновиди строків давності, які застосовуються до відносин із застосування штрафів у податкових відносинах: по-перше, мова йде про строки давності застосування штрафів до платників податків

(п. 102.1 ст. 102 ПК України), а по-друге – про строки давності їх стягнення (п. 102.4 ст. 102 ПК України).

Відповідно до п. 102.1 ст. 102 Податкового кодексу України контролюючий орган, крім випадків, визначених п. 102.2 ст. 102, має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим кодексом, не пізніше закінчення 1 095 дня, що настає після останнього дня граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо таку податкову декларацію було надано 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 щодо такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному чи судовому порядку.

Фактично п. 102.1 ст. 102 Податкового кодексу України визначає строки для визначення грошових зобов'язань платників податків контролюючим органом. Наслідком збігу цього строку є звільнення платника податків від відповідного грошового зобов'язання. Незважаючи на те, що в ст. 114 ПК України мова йде про податкове зобов'язання, а в п. 102.1 ст. 102 ПК України – про грошове зобов'язання, ми не вбачаємо тут суперечності, оскільки перше, відповідно до п. 14.1.39 ПК України, є складовою частиною другого.

Строк давності застосування штрафів встановлюється в днях та складає 1 095 днів, або три роки. З одного боку, зазначений строк є довшим порівняно з аналогічними строками давності, встановленими адміністративним правом (1 рік) і навіть кримінальним правом за нетяжкі злочини (2 роки). Водночас цей строк є меншим за аналоги, встановлені податковим правом у деяких зарубіжних країнах (5–7 років) [5, с. 571].

Строк, у тому числі строк давності, як самостійний юридичний засіб використовується для оцінки тривалості юридично значимої дії або бездіяльності, саме тому для нього важливе значення має фіксація моментів початку й закінчення його перебігу, оскільки із закінченням встановленого законом строку давності пов'язується настання конкретних юридичних наслідків.

Визначення в тексті закону початку перебігу строку давності викликає досить багато запитань. Днем початку перебігу строку давності є день, який є наступним після останнього дня граничного строку подання податкової декларації (уточнюючого розрахунку) з відповідного податку та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо таку податкову декларацію було надано пізніше – після дня її фактичного подання.

Таким чином, встановлення початку перебігу строку давності є виправданим лише для застосування штрафів на підставі ст. 123 ПК України. Сам по собі склад правопорушення, передбаченого

ст. 123 ПК України, викликає багато запитань, адже формується він, виходячи не з об'єктивної сторони правопорушення (ухилення від оподаткування), а з її наслідків – визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання самостійно. Однак це є темою окремого дослідження. Стосовно строків давності необхідно зазначити, що вони фактично не встановлені або встановлені зі значним дефектом щодо більшості правопорушень. Яким, скажімо, є строк давності притягнення до відповідальності за відчуження майна, що перебуває в податковій заставі? Яким є строк давності за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності? Яким є строк давності за порушення платником податку порядку надання інформації про фізичних осіб платників податку? Застосовуючи спільно ст. ст. 114 та 102 ПК України, можемо дійти висновку про тривалість строку давності: 1 095 днів. Однак чи існує будь-який правовий строк, початок перебігу якого не визначено? Безперечно, ні.

Звернемо увагу на те, що Податковий кодекс Російської Федерації (далі – РФ) у ст. 113 диференційовано підходить до визначення початку перебігу строків давності, встановлюючи загальне правило їх перебігу для всіх правопорушень – із дня їх вчинення, а для несплати або неповної сплати сум податків (ст. ст. 120, 122 ПК РФ) – з наступного дня після завершення відповідного податкового періоду. Дивно, що наслідуючи ПК РФ майже в усьому, автори ПК України чомусь залишили поза увагою деякі не найгірші його конструкції. Зазначена прогалина вимагає невідкладного усунення.

Перебіг строків давності завершується останнім 1 095 днем визначеного строку. Принагідно звернемо увагу на формулювання п. 102.1 ст. 102 ПК України. Вона містить правову презумпцію: якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір щодо такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному чи судовому порядку. Доволі спірним є рішення законодавця викласти норму саме у формі презумпції, зміст якої полягає в припущенні звільнення платника від грошового зобов'язання.

По-перше, грошове зобов'язання в такому випадку просто не виникає, адже був відсутній юридичний факт, що спричиняє його виникнення: або податкова декларація, або податкове повідомлення-рішення. Чи можемо ми говорити про звільнення від того, чого не було? Навряд чи. По-друге, доречніше в цьому випадку було б говорити не про презумпцію, а взагалі про відсутність будь-якого податкового (а отже, і грошового) зобов'язання, без припущень, чітко й однозначно. По-третє, заборона розгляду адміністративного або судового спору «щодо такої (якої? – Д. Г.) податкової декларації та/або податкового повідомлення (якого? – Д. Г.)» спрямована безпосередньо проти платника податків, який і без цього почуває себе не досить упевнено у відносинах із державою щодо оподаткування. Адже законодавець, не визна-

ючи прямо, що будь-яке податкове повідомлення-рішення, прийняте щодо грошового зобов'язання поза межами строку давності, є нікчемним, лише нібито натякає на це, звільняючи платника податків від можливості його оскарження.

Ситуація погіршується тим, що презумпція, яка міститься в останньому реченні абзацу першого п. 102.1 ст. 102 ПК України, є спростовною в таких випадках:

– якщо податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано;

– якщо посадову особу платника податків (фізичну особу-платника податків) засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або в кримінальному провадженні винесено рішення про його закриття з nereабілітуючих підстав, яке набрало законної сили.

Адже, відповідно до п. 102.2 ст. 102 ПК України, грошове зобов'язання може бути нараховане або провадженню в справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності, визначеного в абзаці першому п. 102.1 ст. 102, саме в таких випадках.

Таким чином, має місце ситуація, за якої податковий орган може визначити суму грошового зобов'язання платника поза межами строку давності, зважаючи на те, що податкову декларацію в один із попередніх податкових періодів (особливо в тих податках, які обліковуються наростаючим підсумком) не було подано.

Зауважимо, що, зважаючи на широку практику, неприйняття податкових декларацій органами державної податкової служби, яке триває досі, може мати навіть певні підстави. При цьому платник податків протиправно позбавляється права оскаржити рішення податкового органу щонайменше в адміністративному порядку. Навряд чи суд відмовить у розгляді позовної заяви платнику, зважаючи на відомі положення Конституції України та Кодексу адміністративного судочинства України.

Отже, запобіжний за визначенням строк давності, що міститься в ст. 102 ПК України, насправді таким не є. Його хоч і не може бути поновлено в порядку, встановленому податковим законодавством, яке просто не передбачає такого порядку, однак може бути «обійдено» під час зловживання контролюючими органами своїми повноваженнями, що протягом останніх чотирьох років набуло неабиякого поширення. Такий стан справ має вкрай негативні ризики для платників податків і потребує негайного усунення на рівні доопрацювання чинної редакції ст. 102 ПК України.

Значимо, що відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого контролюючому органу, згідно з рішенням суду, заборонено проводити перевірку платника податків, або період, коли платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним і дорівнює чи є більшим за 183 дні. Звернемо увагу, що мова йде саме про заборону на проведення перевірок за рішенням суду, а не

будь-якого уповноваженого органу. В історії неодноразово траплялися випадки заборон на проведення перевірок окремих категорій платників податків за рішенням центрального податкового органу або навіть Верховної Ради України (наприклад, перевірки ЗМІ під час виборів). Жодна з таких заборон не впливає на перебіг строків давності.

Пунктом 102.2 ст. 102 ПК України визначено перелік випадків, коли грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження в справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності, визначеного в частині 1 ст. 102.

Іншим різновидом строків давності, що цікавить нас у межах цього дослідження, є строки давності стягнення суми грошового зобов'язання.

Ця ситуація виглядає дещо інакше. Відповідно до п. 102.4 ст. 102 ПК України в разі, якщо грошове зобов'язання нараховане контролюючим органом до закінчення строку давності, визначеного в п. 102.1 ст. 102, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою в самостійному погашенні такого грошового зобов'язання, може бути стягнуто протягом наступних 1 095 календарних днів із дня виникнення податкового боргу. Якщо платіж стягується за рішенням суду, строки стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або визначення боргу безнадійним.

У Податковому кодексі України досить чітко визначено день, із якого виникає податковий борг платника. Він виникає наступного дня після останнього дня сплати узгодженого податкового зобов'язання.

Узгоджене податкове зобов'язання підлягає сплаті в строки, визначені законом, а саме:

- протягом 10 календарних днів, що настають після останнього дня відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації (п. 57.1 ПК України);

- протягом 10 календарних днів після дня узгодження грошового зобов'язання, рішення про нарахування якого було оскаржено (п. 57.3 ПК України);

- у строки, визначені для сплати податкового зобов'язання податковим агентом для кожного податку (п. 57.1 ПК України);

- до або в день подання митної декларації щодо податкового зобов'язання, визначеного платником у митній декларації;

- у строки, визначені п. 57.1 ст. 57 ПК України щодо авансових внесків із податку на прибуток.

Якщо податковий борг стягується контролюючим органом, строк давності встановлюється в 1 095 днів із дня його виникнення. Зауважимо, що, наприклад, у Російській Федерації цей термін становить півроку. Однак ПК України передбачає, що фактично в більшості випадків податковий борг стягується на підставі рішення суду. Так, відповідно до п. 95.3 ст. 95 ПК України стягнення коштів із рахунків платника податків у банках, які обслуговують такого платника податків, здійснюється за рішенням суду, яке направляє до виконання контролюючим органам, у розмірі суми податкового боргу або його частини. Згідно з п. 95.4 ст. 95 ПК України контролюючий орган

на підставі рішення суду здійснює стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу за рахунок готівки, яка належить такому платнику податків.

Таким чином, у Податковому кодексі України розрізняється процедура стягнення коштів за податковим боргом та процедура погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває в податковій заставі.

Так, згідно з п. 95.1 ст. 95 ПК України контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває в податковій заставі.

Стягнення коштів за податковим боргом із юридичних осіб повинне здійснюватися в особливому порядку, встановленому ст. 183-3 Кодексу адміністративного судочинства (далі – КАС) України, – на підставі відповідного подання податкового органу. У випадку, якщо суд відмовить у прийнятті такого подання, стягнення здійснюється в загальному порядку, встановленому для позовного провадження. Підставами для відмови суду в прийнятті подання є встановлення судом наявності спору про право (п. 2 ч. 5 ст. 183-3 КАС України) або заявлення податковим органом вимог, які не підлягають розгляду в порядку скороченої процедури, встановленої ст. 183-3 КАС України (п. 1 ч. 5 ст. 183-3 КАС України).

У випадку пропущення податковим органом строків на звернення, визначених ст. 183-3 КАС України, відповідне подання має бути залишене без розгляду, що, однак, не позбавляє податковий орган права на звернення до суду з відповідною вимогою в загальному порядку позовного провадження. В решті випадків стягнення податкового боргу здійснюється в загальному порядку позовного провадження.

І в особливому (спрощеному), і в загальному (позовному) порядку стягнення податкового боргу з платника податків таке стягнення здійснюється на підставі рішення суду або за наданим судом дозволом. Таким чином, з одного боку, права платника захищаються судовою процедурою розгляду позову (подання) контролюючого органу, а з іншого – така процедура фактично обмежує строки давності стягнення з платника податкового боргу лише повним погашенням такого платежу або визначенням боргу безнадійним (п. 102.4 ст. 102 ПК України), тобто не обмежує зовсім.

Повертаючись до визначення строків давності під час нарахування пені, зазначимо, що її нарахування супроводжує весь період існування податкового боргу: від моменту його виникнення до повного погашення. Пеня не нараховується на пеню, однак нараховується на всю суму податкового боргу (узгодженого грошового зобов'язання).

Існування податкового боргу тягне за собою нарахування пені. Припинення податкового боргу припиняє таке нарахування, однак не впливає на зобов'язання платника зі сплати вже нарахованих сум пені. Являючи собою захід відповідальності за

несвоєчасну сплату податкового боргу, пеня нараховується щоденно, автоматично, незалежно від строків давності й вини платника в несвоєчасній сплаті податкового боргу (за окремим винятком, встановленим ст. 130 ПК України).

При цьому закон не встановлює строків давності стягнення пені. Пеня не включається до складу грошового зобов'язання, а отже, на неї не розповсюджується дія ст. 102 ПК України. Аналізуючи чинну редакцію Податкового кодексу України, можемо з упевненістю стверджувати, що податкова пеня, нарахована один раз на суму грошового зобов'язання, стягується безстроково, що, безперечно, не має ані логіки, ані будь-якого сенсу взагалі.

З огляду на зазначене можемо визначити такі особливості строків давності під час нарахування та стягнення штрафних санкцій і пені:

1. Особливий строк давності (1 095 днів), встановлений для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів).

2. Відсутність визначеного в законі початку пелірібігу строку давності застосування штрафів для

штрафів, які застосовуються за вчинення більшості податкових правопорушень (крім передбаченого ст. 123 ПК України).

3. Особлива правова презумпція звільнення від відповідальності платника податків щодо несплати грошового зобов'язання, строк давності для визначення якого пройшов.

4. Позбавлення платника податку права на оскарження податкового повідомлення-рішення, прийнятого поза строками давності застосування штрафу.

5. Особливий строк давності для стягнення штрафів (1 095 днів).

6. Відсутність строку давності стягнення податкової пені та штрафу, що стягується за рішенням суду.

7. Строки давності характеризуються особливими підставами їх зупинення.

Підсумовуючи викладене, можемо стверджувати, що інститут строків давності у відносинах відповідальності за вчинення податкових правопорушень, з одного боку, має свої унікальні, притаманні лише йому характеристики, а з іншого – потребує негайного доопрацювання на рівні закону.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Комме та інші проти Бельгії» (ECHR 2000-VII) від 22.06.2000 р.
2. Архипов А.А. Сроки в налоговом праве : [монография] / А.А. Архипов. – М. : Статут, 2011. – 199 с.
3. Бржеский Н. Недоимочность и круговая порука сельских обществ. Историко-критический обзор действующего законодательства, в связи с практикой крестьянского податного дела / Н. Бржеский. – СПб. : Типография В. Киршваума, 1897. – 441 с.
4. Энгельман И.Э. О давности по русскому гражданскому праву. Историко-догматическое исследование / И.Э. Энгельман. – СПб., 1867.
5. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный) / сост. и авт. комментариев С.Д. Шаталов. – М. : МЦФЕР, 2003.