



УДК 347.73.

## МІСЦЕ ТА РОЛЬ ІНСТИТУТУ НЕПЕРЕБОРНОЇ СИЛИ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

Черкасов Д.О., студент  
Київський національний факультет імені Тараса Шевченка

Стаття присвячена визначенню місця інституту обставин непереборної сили в податковому праві України, аналізу проблемних питань і прогалин нормативно-правового регулювання податкових правовідносин у даному аспекті та висловленню пропозицій щодо їх вирішення.

**Ключові слова:** обставини непереборної сили, податкове правопорушення, відстрочення грошових зобов'язань, відстрочення податкового боргу, списання безнадійного боргу, граничні строки, платник податку, контролюючий орган.

Статья посвящена определению места института обстоятельств непреодолимой силы в налоговом праве Украины, анализу проблемных вопросов и пробелов нормативно-правового регулирования налоговых правоотношений в данном аспекте и высказыванию предложений относительно их решения.

**Ключевые слова:** обстоятельства непреодолимой силы, налоговое правонарушение, отсрочка де-нежных обязательств, отсрочки налогового долга, списание безнадежного долга, предельные сроки, налогоплательщик, контролирующий орган.

Cherkasov D.O. PLACE AND ROLE OF INSTITUTE OF INSUPERABLE FORCE IN THE TAX LAW OF UKRAINE

The Article deals with determination of place of Institute of insuperable force in Tax Law of Ukraine, provides with analysis of complicated issues and lacks in governmental ruling of Tax Law relations in that aspect and grants with following offers concerned of the problem solution.

**Key words:** insuperable conditions, Tax law violation, cash obligations delay, tax debt delay, bad debt write off, deadline, tax bearer, controlling body.

**Постановка проблеми.** Інститут непереборної сили був запозичений з приватноправових відносин податковим правом України. Але внаслідок того, що податкове право є публічною галуззю, та значною мірою відрізняється від приватного права, інститут обставин непереборної сили зазнав істотних змін та був пристосований до імперативних податкових правовідносин.

Варто зазначити, що законодавець вкрай не системно та дуже вибірково вводить інститут непереборної сили в податкові правовідносини. Внаслідок такого «точкового» застосування даного інституту склалася досить парадоксальна та суперечлива правозастосовча практика.

**Ступінь розробленості проблеми.** Проблема визначення ролі інституту непереборної сили вивчалася такими українськими вченими, як: Н. Гаук, В. Примак, О. Хлонь, Г. Матвеев, Є. Павловський, П. Семенов та інші. Велику увагу інституту непереборної сили у своїх працях приділяли О. Красавчиков, М. Агарков, О. Йоффе, Ю. Калмиков та інші. Однак всі ці дослідження в більшості випадків стосувалися цивільного права, в той час як питання місця даного інституту в податковому праві України досліджені не були.

**Метою статті** є визначення місця та ролі інституту обставин непереборної сили в податковому праві України, аналіз та

виокремлення проблемних питань і прогалин правового регулювання податкових правовідносин у даному аспекті та висловлення пропозицій щодо їх вирішення.

**Предмет статті** – податкові правовідносини, що складаються у разі виникнення обставин непереборної сили, які унеможливили виконання платниками податків своїх обов'язків та реалізацію ними своїх прав, встановлених Податковим кодексом України (далі – ПК України).

Предметом статті є обставини непереборної сили.

**Актуальність дослідження** полягає в тому, що на сьогодні інститут непереборної сили в податковому праві України має ряд прогалин та суперечностей, які призводять до неякісного правового регулювання податкових правовідносин, що мають місце у разі виникнення обставин непереборної сили. Саме тому необхідне комплексне наукове дослідження цього питання, що дасть можливість усунути деякі прогалини та суперечності.

**Виклад основного матеріалу.** Вважаємо, що для визначення сутності та значення обставин непереборної сили в податковому праві України необхідно проаналізувати податкові відносини як такі.

Підставою для виникнення податкових відносин між платником податку та контролюючими органами є такий юридичний

факт, як набуття особою статусу платника певного податку. Його обов'язком відповідно до пункту 36.1. статті 36 ПК України визнається обов'язок обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, встановлені законодавством. Об'єктом правовідносин відповідно є податки та збори.

Невиконання платником податків обов'язків, зазначених у пункті 36.1. пункту 36 ПК України, є податковим правопорушенням, під яким відповідно до пункту 109.1 статті 109 ПК України розуміється протиправне діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1].

Просимо звернути увагу на дане визначення. Виходячи із нього, для того, щоб діяння платника податку набуло статусу податкового правопорушення, воно має відповідати лише двом умовам:

1. Протиправність, тобто невідповідність нормам податкового законодавства.

2. Дане діяння призвело до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. При чому, якщо дія або бездіяльність платників податку призвела до невиконання або неналежного виконання вищенаведених вимог, то воно априорі є протиправним.

Тобто, для визнання діяння платника податків податковим правопорушенням не має значення наявність вини у його дії чи бездіяльності. Саме дане положення є визначальним для всієї структури податкових відносин щодо притягнення платника податку до відповідальності, включаючи місце інституту обставин непереборної сили в цих відносинах.

Як зазначав відомий класик цивілістики В.П. Грибанов: «Вина включает в себя только отношение правонарушителя к своему правонарушению, но и к последствиям своего поведения. Она включает в себя: во-первых, возможность предвидения последствий своего противоправного поведения и, во-вторых, осознание возможности их предотвращения» [2, с. 339]. Таким чином, відсутність можливості передбачення та запобігання негативних наслідків (що має місце внаслідок дії обставин непереборної сили) і виключає вину як таку. Виходячи з цього, оскільки наявність обста-

вин непереборної сили, які призвели до неможливості виконання вимог податкового законодавства впливає саме на ознаку винності особи у вчиненому діянні, а вина не має значення для визнання протиправного діяння платника податків податковим правопорушенням, то, відповідно, й обставини непереборної сили також не мають жодного значення в даному аспекті.

Виходячи з цього, слід зазначити, що податковому праву притаманна так звана казуальна або факторна відповідальність, яка полягає у тому, що єдиною підставою для її застосування є лише наявність самого порушення вимог податкового законодавства.

Саме тому слід констатувати, що на противагу цивільному праву порушення платником податків вимог податкового законодавства внаслідок дії обставин непереборної сили, не звільняє особи від відповідальності за відповідне правопорушення.

Однак слід підкреслити, що даний підхід є притаманний саме податковому праву України. Так, якщо звернути увагу на Податковий кодекс Російської Федерації (далі – ПК Російської Федерації), то можна зазначити таке.

Стаття 106 ПК Російської Федерації встановлює: «Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность» [3].

Таким чином, законодавець у Російській Федерації, на противагу нашому законодавцю, запроваджує інший підхід до поняття «податкове правопорушення», відповідно до якого обов'язковою ознакою даного поняття є наявність вини у діянні платника податків. Виходячи із цього положення змінюється і роль інституту обставин непереборної сили в податкових правовідносинах Російської Федерації.

Так, зокрема, статтю 109 ПК Російської Федерації встановлюються обставини, які виключають притягнення особи до відповідальності за податкове правопорушення, відповідно до частини 2 якої однією з таких обставин є відсутність вини особи у вчиненому податковому правопорушенні [3].

А однією з обставин, що виключає вину особи у вчиненні податкового правопорушення, відповідно до п.1 ч. 1 ст. 111 ПК Російської Федерації, є: «Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные



обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания)» [3].

Таким чином, податковим законодавством Російської Федерації прямо встановлюється, що вчинення податкового правопорушення внаслідок дії обставин непереборної сили виключає вину особи, що, в свою чергу, є підставою для звільнення особи від відповідальності за податкове правопорушення.

У зв'язку з цим виникає питання, якщо ж порушення вимог податкового законодавства України внаслідок дії обставин непереборної сили не звільняє від відповідальності платника податків за податкове правопорушення внаслідок відсутності суб'єктивної сторони у складі податкового правопорушення, то яке ж місце посідає даний інститут відносин у податковому праві України.

Виходячи зі статей 100–102 ПК України, внаслідок дії непереборної сили платник податку може порушити такі обов'язки:

1. Задекларувати суми податків і зборів та подати в строк податкової декларації.
2. Сплатити в строк суми податків та зборів.

У першому випадку ПК України у підпункті 102.6.4 пункту 102.6. статті 102 встановлює особливий порядок продовження граничних строків подання податкових декларацій за письмовим запитом платника податків у разі, якщо він мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав, або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально [1]. Таким чином, цей механізм полягає у наданні платнику податків додаткових можливостей (у вигляді продовження строку) для виконання податкового обов'язку у вигляді подання податкових декларацій.

На період продовження граничних строків подання декларацій до платника не застосовуються штрафні санкції, передбачені статтею 120 ПК України. На нашу думку, необхідно визначити правову природу даного положення. Так, зокрема, є можливість кваліфікувати факт незастосування штрафних санкцій, як звільнення від відповідальності за податкове правопорушення, однак вважаємо, що це було б неправильним, виходячи із наступного.

Як вже зазначалося, податковому праву характерна казуальна відповідальність. У даному аспекті єдиною підставою для застосування штрафних санкцій є факт неподання податкових декларацій в строк, передбачений ПК України. Оскільки від-

повідно до підпункту 102.6.4 пункту 102.6. статті 102 ПК України період подання податкових декларацій продовжується, то й факт невиконання або неналежного виконання вимог ПК України автоматично пропадає, що, в свою чергу, зумовлює й відсутність податкового правопорушення. Виходячи із цього, притягнення платника податків до відповідальності неможливе. Саме тому, на нашу думку, слід говорити не про звільнення платника податку від відповідальності, а, скоріше, про непритягнення особи до відповідальності, оскільки відсутнє саме правопорушення.

В той же час, якщо детально проаналізувати норму, викладену у підпункті 102.6.4. пункту 102.6. статті 102 ПК України, то слід констатувати, що допустимою причиною неможливості подання податкових декларацій у строк є факт обмеження свободи пересування особи, відповідальної за подання податкових декларацій, а обставини непереборної сили тут виступають лише однією із можливих причин даного обмеження свободи. В принципі така конструкція має право на життя, але в той же час законодавець чомусь не враховує того, що на практиці обставини непереборної сили самі по собі можуть виступати причиною неможливості подання податкових декларацій в строк. Але на даний час така ситуація не має жодного юридичного значення, оскільки вона не передбачена у статті 102 ПК України, як законна підстава для продовження граничних строків подання податкових декларацій, і платник податків буде нести відповідальність за загальним правилом.

Необхідно звернути увагу на те, що в аспекті виконання вимог податкового законодавства передбачена можливість продовження строків та незастосування штрафних санкцій лише щодо виконання такого обов'язку, як подання податкових декларацій. У той же час, на нашу думку, несправедливо оминається можливість продовження строків та незастосування штрафних санкцій у разі порушення виконання інших обов'язків платників податків та інших осіб внаслідок дії обставин непереборної сили, наприклад:

1. Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах (штрафні санкції відповідно до статті 117 ПК України);
2. Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (штрафні санкції відповідно до статті 118 ПК України);
3. Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків (штрафні санкції відповідно до статті 119 ПК України);

4. Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів із питань обчислення і сплати податків та зборів (штрафні санкції відповідно до статті 121 ПК України);

5. Неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам (штрафні санкції відповідно до статті 128 ПК України) [1].

Саме тому вважаємо за необхідне доповнити пункт 102.6 статті 102 ПК України положеннями, які надають можливість продовжити строки виконання вищезазначених обов'язків, в тому числі й у зв'язку з дією обставин непереборної сили, підтверджених документально.

У другому випадку, відповідно до статей 100-101 ПК України, порушення обов'язку сплати в строк суми податків та зборів внаслідок обставин непереборної сили може спричинити два наслідки:

1. Загроза виникнення або накопичення податкового боргу платника податків;

2. Виникнення податкового боргу.

У першому випадку ПК України передбачає можливість надання відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Так, пунктом 100.5 статті 100 ПК України встановлюється, що підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним доказів, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань або податкового боргу, та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків [1].

Аналізуючи інститут відстрочки грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, в тому числі внаслідок дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, слід зазначити, що він характеризується такими ознаками:

1. Відстрочка надається лише у встановленому законом випадку, порядку за заявою платника податку.

2. Відстрочка не звільняє від сплати ні податкового зобов'язання, ні від штрафної санкції, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства.

3. Відстрочка полягає у перенесенні строків сплати платником податків його

грошових зобов'язань або податкового боргу.

4. Вона здійснюється під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеному у пункті 129.4 статті 129 ПК України. Встановлення розміру процентів, який дорівнює розміру пені, що нараховується на суму непогашеного у строк податкового зобов'язання, є компенсацією втрат відповідного бюджету від несвоечасного надходження сум податкових зобов'язань.

Таким чином, по суті, обставини непереборної сили в даному аспекті податкових відносин грають роль підстави для перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти.

Також варто зазначити, що Розділом II постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин» встановлюється, що підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу заявника є обставини непереборної сили, дія яких може бути викликана винятковими погодними умовами і стихійним лихом (ураган, буря, повінь, нагромадження снігу, ожеледь, землетрус, пожежа, просідання і зсув ґрунту, замерзання моря, закриття морських проток, які трапляються на звичайному морському шляху між портами відвантаження і вивантаження, інше стихійне лихо тощо) або непередбаченими ситуаціями, що відбуваються незалежно від волі і бажання заявника (війна, блокада, страйк, аварія) [4].

Слід звернути увагу на вкрай низький рівень правотворчої техніки даного розділу, оскільки шляхом тлумачення даної норми можна зазначити, що обставинами непереборної сили можуть бути тільки погодні умови, стихійне лихо або непередбачені ситуації, що відбуваються незалежно від волі і бажання платника податку. При чому законодавець дає невичерпний перелік погодних умов та стихійних лих, які можуть визнаватись підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, та незрозуміло чому вичерпний перелік тільки чотирьох обставин неприродного походження, які також можуть бути визнані підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Все це призводить до того, що в разі появи загрози виникнення або накопичення податкового боргу внаслідок дії обставин непереборної сили неприродного характеру (навіть у разі, якщо це підтверджено належними доказами), яка не передбачена вичерпним переліком II розділу вищезазначеної по-





станови, уповноважений орган матиме всі формальні підстави для відмови у наданні відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, що він, звичайно, в кінцевому підсумку і зроби́ть.

Важливим моментом також є те, що наявність обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, має підтверджуватися певними доказами. Відповідно до вищезазначеної постанови доказами, що підтверджують факт настання (існування) зазначених обставин, є:

1. Висновок Торгово-промислової палати про настання обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території України;

2. Рішення Президента України про оголошення окремих місцевостей України зоною надзвичайної екологічної ситуації, затверджені Верховною Радою України. У цьому випадку платник податку має додатково подати довідку, видану відповідним місцевим органом, що має право підтверджувати наявність обставин непереборної сили [4].

Слід звернути увагу, що даний перелік є вичерпним, а тому контролюючий орган не має права приймати жодних інших доказів, що підтверджують наявність обставин непереборної сили, які призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків. Вважаємо – такий підхід є неправильним, оскільки підтвердженням наявності вищезазначених обставин можуть слугувати також інші докази, наприклад, письмова відповідь Міністерства оборони України, довідки Міністерства надзвичайних ситуацій України, Державної служби гірничого нагляду та промислової безпеки України, Державного агентства України з управління зоною відчуження, Державної інспекції техногенної безпеки України або їх територіальних підрозділів тощо [5]. Встановлення лише 2 допустимих доказів наявності обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, по суті є штучним обмеженням у реалізації платниками податків у їх праві на відстрочення грошового зобов'язання або податкового боргу.

У разі виникнення податкового боргу, який виник внаслідок обставин непереборної сили, що зумовили неможливість сплати в строк податків та зборів, ПК України передбачає можливість визнання його безнадійним та списання відповідно до спеціальної процедури.

Так, зокрема, відповідно до пункту 101.2.4. статті 101 ПК України списанню підлягає податковий борг платника податків, що виник внаслідок обставин непереборної сили відповідно до спеціальної процедури.

Характеризуючи інститут списання безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок обставин непереборної сили, варто звернути увагу на такі його ознаки:

1. Здійснюється за запитом платника податків за рішенням контролюючого органу.

2. Здійснюється лише у чітко передбачених законом випадках.

3. Внаслідок такої процедури списується як основне податкове зобов'язання, так і штрафні санкції, внаслідок чого платник податків не має заборгованості перед бюджетом. Ця ознака є вихідною, яка відрізняє списання безнадійного податкового боргу від класичного звільнення від відповідальності, яке передбачає виключно звільнення від застосування заходів негативного характеру до порушника (в даному випадку – від штрафних санкцій), але не звільняє від основного обов'язку (на відміну від списання безнадійного боргу).

4. Списання безнадійного податкового боргу є юридичним фактом, який припиняє як основне податкове правовідношення з приводу сплати суми податків та зборів (у межах списаного податкового зобов'язання), так і правовідношення щодо притягнення платника податків до фінансової відповідальності за порушення сплати суми податків та зборів (у межах списаного податкового зобов'язання).

Таким чином, характеризуючи правову природу списання безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок обставин непереборної сили, на нашу думку, слід констатувати, що воно, по суті, є схожим з інститутом прощення кредитором боргу боржника, що обґрунтовується з огляду на наступне.

По-перше, списуючи безнадійний податковий борг, податковий орган від імені держави звільняє платника податку від обов'язку сплати сум податків та зборів.

По-друге, звільнення платника податку від обов'язку сплати сум податків та зборів автоматично звільняє й від відповідальності за його невиконання.

По-третє, списання безнадійного податкового боргу – юридичний факт, який припиняє правовідносини між платником податків та податковим органом із приводу сум податків та зборів, що списуються, та штрафних санкцій за них.

У той же час інститут списання податкового боргу не є ідентичним інституту прощення кредитором боргу боржника. Так,

зокрема, дані інститути відрізняються з огляду на наступне.

Оскільки інститут списання безнадійного податкового боргу міститься в публічній, а інститут прощення боргу – в приватній галузі права, то відповідно й відрізняються процедури їх здійснення. Списання відбувається за чітко встановленим порядком, тоді як прощення боргу здійснюється в порядку та формі, яку сторони правовідносин обирають самі.

Списання безнадійного податкового боргу здійснюється лише в чітко передбачені строки та за наявності чітко передбачених підстав, тоді як прощення боргу можливе в будь-який час до виконання боржником свого зобов'язання за наявності вільного волевиявлення кредитора.

Вважаємо за необхідне звернути увагу на наказ Міністерства доходів та зборів України № 577 «Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків» (далі – Наказ № 577), який вступив у силу 10.10.2013 року. До цього відповідні правовідносини регулювалися наказом Міністерства фінансів України № 1329 від 14.12.2012 року, який втратив чинність внаслідок прийняття наказу № 577 та перепідпорядкування податкових відносин нормативно-правовим актам Міністерства доходів та зборів. Якщо порівняти дані накази, то можна дійти висновку, що фактично наказ № 577 практично повністю дублює зміст наказу № 1329. Так, зокрема, обидва накази у пункті 3.4 встановлюють, що списанню підлягає податковий борг із фіксованого сільськогосподарського податку, плати за землю за період з дня настання обставин непереборної сили і до закінчення термінів його сплати за календарний рік, у якому такі обставини виникли. В аналогічному порядку здійснюється списання безнадійного податкового боргу з єдиного податку – до закінчення термінів його сплати за відповідний звітний квартал [6; 7].

Дана норма знайшла дуже неоднозначне застосування при регулюванні відносин щодо списання безнадійного податкового боргу. Саме на підставі даної норми податкові органи у великій кількості випадків відмовляють платникам податків у списанні безнадійного боргу. Аргументація полягає у тому, що в пункті 3.4. встановлюється вичерпний перелік видів податку, які можуть бути списані податковими органами. Виходячи з цього, зважаючи на вимоги пункту 3.4 Порядків податкові органи не мають законодавчих підстав проводити списання податкового боргу з інших видів податків.

Слід підкреслити, що дана аргументація приймається деякими судами, так, напри-

клад, постановою Херсонського окружного адміністративного суду від 14.08.2013 року у справі № 821/2118/13-а, виходячи із вищезазначених причин, було відмовлено платнику податків у списанні безнадійного податкового боргу з податку з доходів фізичних осіб [8].

Вважаємо, що даний підхід у застосуванні п. 3.4 Порядку № 1239 та 577 є хибним з огляду на таке:

Розділ 3 Порядків № 1239 та 577, де, власне, і міститься суперечливий пункт 3.4., регламентує визначення сум безнадійного податкового боргу, що підлягає списанню, а не визначає види податків, що підлягають процедурі списання безнадійного податкового боргу.

Крім того, варто зазначити, що згідно з пунктом 1.1. Порядків № 1239 та 577, вони розроблені відповідно до статті 101 глави 9 розділу II ПК України та визначають механізм списання безнадійного податкового боргу. Також слід підкреслити, що статтею 101 ПК України не визначено видів податків, податковий борг по яких може бути списаний як безнадійний.

Виходячи із системного аналізу статті 101 глави 9 розділу II ПК України Розділу 3 та п.3.4. Порядків № 1239 та 577, слід зробити висновок, що пункт 3.4. Порядків № 1239 та 577 передбачено порядок визначення сум безнадійного податкового боргу, а не видів податку, які підлягають списанню. Зокрема, до такого ж висновку дійшов у своїй постанові Херсонський окружний адміністративний суд у справі № 821/4564/13-а [9].

Характеризуючи інститут непереборної сили в податковому праві, слід звернути увагу на те, що дані обставини мають значення не тільки у разі невиконання особами вимог податкового законодавства, а й у разі неможливості реалізації особами своїх прав, передбачених податковим законодавством.

Так, зокрема, пунктом 102.4 статті 102 ПК України передбачено, що граничні строки підлягають продовженню не тільки у разі неподання в строк податкової декларації, а ще й заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань, якщо такий платник податків протягом зазначених строків мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полонном на території інших держав, або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально. Оскільки подання заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань за своєю юридичною природою є правом платника



податку, то надаючи можливість продовження відповідних строків їх подання податкове законодавство через інститут непереборних обставин надає додаткові гарантії для реалізації особами податкових прав.

Вважаємо, що дане положення має досить прогресивний характер, але, на нашу думку, воно є вкрай обмеженим, оскільки ПК України надає можливість продовжити строки реалізації лише двох прав платників податку, а саме – подання заяв про перегляд рішень контролюючих органів та заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань. В той же час законодавець чомусь знову, як і у випадку надання можливості продовження строків виконання платниками вимог законодавства, забуває про можливість прострочення строків реалізації платниками податків внаслідок дії обставин непереборної сили, інших прав, крім тих, що передбачені підпунктом 102.4.6. пункту 102.4. ПК статті 102 України. Так, зокрема, не надано можливість продовження строку подання заяв про списання безнадійного податкового боргу. На нашу думку, необхідно закріпити загальну норму, яка б встановлювала, що підлягають продовженню граничні строки реалізації платниками податків своїх податкових прав у разі прострочення їх реалізації внаслідок дії обставин непереборної сили.

**Висновки.** Отже, виходячи із вищенаведеного, слід зробити такі висновки:

1. ПК України чітко передбачає, у яких правовідносинах обставини непереборної сили мають юридичні наслідки.

2. Порушення вимог податкового законодавства внаслідок дії непереборної сили не звільняє платника податку від відповідальності за податкові правопорушення.

3. Юридичне значення інституту непереборної сили в податкових правовідносинах проявляється у: 1) можливості продовження строку, в межах якого платник податку зобов'язаний виконати окремі вимоги податкового законодавства; 2) можливості продовження строку, в межах якого платник податку може реалізувати окремі права, надані податковим законодавством; 3) можливості перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу; 4) можливості припинення податкових правовідносин внаслідок списання безнадійної заборгованості.

4. Всі вищезазначені питання вирішуються у адміністративному порядку за заявничим принципом, що, в свою чергу, не виключає можливості оскарження рішення податкового органу в судовому порядку.

5. На даний час інститут непереборної сили в податковому праві України є досить обмеженим та суперечливим, що зумовлює необхідність подальшого дослідження та вдосконалення правового регулювання в даній сфері.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України : Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13, № 13–14, № 15–16, № 17. – 556 с. – ст. 112.

2. Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав. – М. : «Статут», 2000. – 411 с. (Классика российской цивилистики).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации : Федеральный закон № 146-ФЗ от 31.07.1998 № 146-ФЗ. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/>.

4. Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин : постанова Кабінету Міністрів України № 1235 від 27 грудня 2010 р. // Офіційний вісник України 2011 р. – № 1. – 68 с. – ст. 20. – код акта 54346/2011.

5. Про затвердження Порядку застосування норм пунктів 102.6–102.7 статті 102 Податкового кодексу України : наказ Державної податкової адміністрації № 1044 від 24.12.2010 // Офіційний вісник України. – 2011р. – № 6. – 163 с. – ст. 300.

6. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків : наказ Міністерства доходів та зборів України № 577 від 10.10.2013 року // Офіційний вісник України. – 2013. – № 89. – ст. 3281.

7. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків: наказ Міністерства фінансів України № 1329 від 14.12.2012 // Офіційний вісник України. – 2013 р. – № 4. – 288 с. – ст. 133.

8. Постанова Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 821/2118/13-а від 14.08.2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33011689>.

9. Постанова Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 821/4564/13-а від 04 липня 2014 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39713297>.