

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СТРОКІВ ДАВНОСТІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

*У статті висвітлено питання щодо визначення строків давності сплати податків і зборів. проаналізовано податкове законодавство Російської Федерації та України, яке має деякі відмінності у визначенні порядку й особливостей списання безнадійного боргу платників податків. Розглянуто момент початку відліку строку стягнення недоїмки. Висловлено думку про необхідність встановлення у податкових нормах спеціального (загального) строку давності сплати податку. Надано перелік ознак строку давності сплати податків чи зборів.*

**Ключові слова:** строки давності, заборгованість, податок, недоїмка, безнадійний борг, пеня, штраф.

Строки давності сплати податку чи збору характеризують, перш за все, своєчасність виконання податкового обов'язку та опосередковано – можливість застосування негативних наслідків для платника у випадку пропуску такого строку. При цьому треба враховувати, що на сьогодні в податкових законодавствах закріпилося правило, що сплив строків давності відноситься до обставин, які виключають не вину, а притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення. Так, Вищий арбітражний суд Російської Федерації прийшов до висновку, що пропуск податковим органом трирічного строку не дає змоги притягнути платника до відповідальності за вчинення податкового правопорушення [1]. Треба погодитись з тими авторами, які підкреслюють, що в цій ситуації сплив строку давності не є реабілітуючою підставою для платника [2, с. 552–553]. Дійсно, така особа вважається винною у вчиненні правопорушення і в неї не зникає імперативний обов'язок щодо сплати штрафу. При цьому такий підхід необхідно розглядати в розширеному вигляді та застосувати його не лише до основної суми податку, а й до різного роду нарахувань.

**Мета статті** – висвітлити правове регулювання строків давності сплати податків та зборів.

За останні 20 років підхід до застосування такого типу строків давності принципово змінився. Ще наприкінці ХХ ст. російський законодавець використовував досить приблизне формулювання можливості визнання та списання недоїмки – підстави економічного, соціального та юридичного характеру [3, ст. 59]. Навряд у цій ситуації можна спиратися на доцільність використання такої узагальноної оцінної категорії. Саме тому це призвело до того, що у 2001 р. було визначено в якості єдиної під-

стави для списання заборгованості – ліквідація організації або визнання індивідуального підприємця банкрутом. Безумовно, заборгованість такої особи враховується на розрахунковому рахунку платника та обов'язок її сплатити зберігається, навіть коли податковий орган не має можливості примусового стягнення.

У контексті цього цікавою виглядає позиція Конституційного суду Російської Федерації, який підкреслив, що звільнення від сплати податку навіть у випадку, коли його примусове стягнення неможливе, є однією із форм податкових пільг. У зв'язку з цим, встановлення підстав, коли сплата і стягнення недоїмки об'єктивно неможливі, як і звільнення платника за такими безнадійними боргами, є правом законодавця [4, с. 131]. При цьому хотілося б звернути увагу, що саме правом, а не обов'язком. Відповідно, це право може бути реалізоване, а може так і залишитись у якості потенційної можливості.

У 2010 р. у податковому законодавстві Російської Федерації з'явилися принципово важливі зміни – корегування редакції ст. 59 "Визнання недоїмки та заборгованості по пені і штрафам безнадійними до стягнення та їх списання" Податкового кодексу Російської Федерації. З цього моменту визначається можливість списання недоїмки після прийняття рішення судом, на підставі якого податковий орган втрачає можливість її стягнення внаслідок пропуску строків.

Норми податкового законодавства визначають порядок та особливості списання безнадійного боргу платників податків. Під податковим боргом розуміються сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом України строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [5]. Однією з підстав визнання такого боргу безнадійним є сплив строку давності, визначеного

Податковим кодексом України [5]. Днем виникнення безнадійного податкового боргу із зазначеної підстави вважається дата прийняття рішення керівника контрольного органу. Слід зауважити, що списанню підлягає також розстрочений (відстрочений) податковий борг (у тому числі нараховані на такий податковий борг відсотки), який визнано безнадійним.

При цьому, відповідно до п. 101.4 ст. 101 Податкового кодексу України органи стягнення відкликають розрахункові документи, якими передбачено стягнення пені, штрафних санкцій та безнадійного податкового боргу, списаних відповідно до цього Кодексу.

Можливість списання недоїмки в такому режимі дає змогу платникам позбутися безстрокового обов'язку по сплаті заборгованості через певний період часу. Навряд чи таку конструкцію можна вважати винаходом сучасного законодавця. Ще у ХІХ ст. європейські країни розмежовували право держави вимагати податок та право стягнути суму податку [6, с. 200–202]. При цьому застосовувалась дуже слушна та зрозуміла аргументація: право на податок неможна відмінити за строком давності, бо це є одним із вихідних прав держави, тоді як право на певну суму коштів з окремої особи можна визнавати втраченим за спливанням відповідного терміну.

Аналізуючи цю проблему, треба мати на увазі, що не завжди в законодавстві чітко визначаються строки, пропуск яких тягне визнання недоїмки безнадійною. У такій ситуації не завжди можна сформулювати системне уявлення та системне використання такої конструкції. Певною сталістю на сьогодні відрізняється лише строк подання заяви до суду про стягнення недоїмки, заборгованості з пені та штрафів.

Натепер, відповідно до норм Кодексу адміністративного судочинства України, для звернення до адміністративного суду встановлюється шестимісячний строк. Такий строк обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів або з дня виникнення підстав, що дають суб'єкту владних повноважень право на пред'явлення передбачених законом вимог [7].

Податковим кодексом України закріплено, що орган державної податкової служби може здійснювати 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 у податковій заставі. При цьому, стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги [5]. Таке стягнення коштів відбувається за рішенням суду. Із зазначеного випливає, що в цій ситу-

ації строк звернення до суду із заявою про стягнення коштів платника податків становить 60 днів. У Росії, до речі, йдеться про строки в шість місяців [3] та два роки [3].

Здається логічним встановлення в податковому законодавстві спеціального (загального) строку давності сплати податку. Певною аналогією можна розглядати строк давності притягнення до відповідальності [4, с. 132–133]. Виглядає логічним, що такий строк має починатись з моменту закінчення строку добровільного виконання податкового обов'язку, добровільної сплати податку. Саме з цієї миті виникає податковий борг, починається нарахування пені та штрафів. А.А. Архіпов слушно пропонує в цій ситуації виходити із трирічного терміну давності притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення [3], вплив якого виключає притягнення особи до відповідальності [3].

Показово, що це питання має певну історію. Так, строк у 1095 днів як строк давності було запропоновано ще до прийняття Податкового кодексу України. Зокрема, ст. 15 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [8] встановлено право податкового органу самостійно визначати суму податкових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а в разі, коли така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. При цьому, якщо протягом зазначеного строку податковий орган не визначає суму податкових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого податкового зобов'язання, а спір щодо такої декларації не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку. У разі, коли податкове зобов'язання було нараховане податковим органом до закінчення строку давності, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою у самостійному погашенні податкового зобов'язання, може бути стягнутий протягом наступних 1095 календарних днів від дня узгодження податкового зобов'язання [8]. Наразі ідентична норма закріплена ст. 102 Податкового кодексу України [5].

У Росії Законом Російської Федерації "Про основи податкової системи в Російській Федерації" був закріплений строк позовної давності з претензій до фізичних осіб по стягненню податків до бюджету – у три роки, а безспірний порядок стягнення недоїмки за податками з юридичних осіб – шість років з моменту виникнення такої недоїмки. Хоча це правило й діяло до прийняття Податкового кодексу Російської Федерації у 1997 р., але широкого застосування воно не отримало. Це й призвело до того, що переважна більшість судових рішень при виникненні податкових спорів базується на строку давності

стягнення заборгованості з податків, зборів, пені у три роки. Такий висновок робиться на підставі системного аналізу та тлумачення положень ст. 23, 78, 87, 113 Податкового кодексу Російської Федерації.

Строк у три роки для стягнення недоїмки з платника податків починає розраховуватись з моменту виникнення підстав (перш за все, при несвоєчасному виконанні обов'язку по сплаті податку). При пропуску строку давності податковий орган втрачає можливість реалізувати своє право на стягнення недоїмки. Чітка регламентація цих відносин: момент виникнення права, момент втрати такого права спрямована на досягнення рівноваги інтересів учасників податкових відносин, узгодження приватних і публічних інтересів.

С.В. Овсянников робить висновок, що на сьогодні судова практика сформувала позицію, відповідно до якої, строк давності стягнення недоїмки визначається як сукупність послідовно взаємопов'язаних строків [9]. Зрозуміло, що період з моменту закінчення строку добровільної сплати податку до моменту примусового стягнення недоїмки через суд можна відобразити низкою строків. У той же час, необхідно враховувати й те, що в різних конкретних обставинах така сума буде різною, тобто узагальнений характер складання внутрішніх етапів строку давності навряд чи може набути. Більш того, А.А. Архипов слушно звертає увагу, що в деяких випадках недоїмка може бути виявлена поза межами податкової перевірки [4, с. 134–135]. У цій ситуації відлік строку стягнення буде починатися з дня її виникнення. При цьому, що розуміє законодавець саме під "днем виявлення недоїмки" незрозуміло. Більш того, недоїмка може бути виявлена і через дуже великий термін з моменту її виникнення – понад 10 років. Навряд чи логічним у цьому випадку буде застосування саме такої процедури розрахунку строків.

**Висновки.** Таким чином, строк давності сплати податків чи зборів має характеризуватись такими ознаками:

1) повинен розпочинатися з моменту закінчення строку добровільної сплати податку чи збору;

2) з початком такого строку виникає підстава для визначення та нарахування недоїмки;

3) пропуск строку давності є остаточною підставою для визнання податковим органом недоїмки як безнадійної та її списання;

4) закінчення строку пов'язується з моментом виявлення недоїмки і на підставі цього розмежовуються судові строки давності та строки давності для апеляційного адміністративного оскарження;

5) строк давності сплати податку повинен кореспондуватись та узгоджуватись із відповідними строками обліку та звітності.

### Список використаної літератури

1. Определение ВАС РФ от 22.09.2008 г. № 11512/08, от 27.10.2008 г. № 13658/08 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=73338>.
2. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / [под ред. А.Н. Козырина]. – М. : Велби : Проспект. – Ч. 1 (постатейный). – 2005. – 648 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.10.2013 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>.
4. Архипов А.А. Сроки в налоговом праве : монография / А.А. Архипов. – М. : Статут, 2011. – 199 с.
5. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
6. Энгельман И.Е. О давности по русскому гражданскому праву. Историко-догматическое исследование / И.Е. Энгельман. – СПб, 1867. – 243 с.
7. Кодекс адміністративного судочинства України // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–36, № 37. – Ст. 446.
8. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III // ВВР. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
9. Овсянников С.В. О некоторых вопросах, связанных с внесением изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации / С.В. Овсянников // Арбитражные споры. – 2007. – № 2. – С. 121–130.

Стаття надійшла до редакції 25.11.2013.

### Кисилева К.В. Правовое регулирование сроков давности уплаты налогов и сборов

*В статье рассмотрен вопрос определения сроков давности уплаты налогов и сборов. Проанализировано налоговое законодательство Российской Федерации и Украины, имеющее некоторые различия в определении порядка и особенностей списания безнадежного долга налогоплательщиков. Определён момент начала отсчета срока взыскания недоимки. Высказано мнение о необходимости установления в налоговых нормах специального (общего) срока давности уплаты налога. Представлен перечень признаков срока давности уплаты налогов или сборов.*

**Ключевые слова:** сроки давности, задолженность, налог, недоимка, безнадежный долг, пеня, штраф.

**Kysyleva K. Legal framework the statute of limitations taxes and fees**

*The article discusses the definition of statute of limitations taxes and fees. Analyzes the tax legislation of the Russian Federation and Ukraine, having some differences in the definition of the procedure and features of bad debt write-off taxpayers. We consider the time of starting the term recovery of arrears. Expressed the view that the need to establish a special tax rules (general) the statute of limitations tax. Sets out a list of features the statute of limitations taxes or fees.*

*The importance of the test questions to do with the fact that the statute of limitations tax or duty characterize timeliness of the tax obligation of, and opportunity to use negative consequences for the payer in case of admission of such term. It should be borne in mind that in today's tax laws fixed rule that the expiration of the term of limitation relates to circumstances which exclude not guilty, and bring the person to justice for committing a tax offense. Such person is guilty of an offense and it does not disappear imperative duty on payment of a fine. Thus, this approach should be considered in an expanded form and use it not only to the principal amount of the tax, and to various charges*

*According to the study the author concludes that the statute of limitations tax or duty shall be characterized by the following features: shall commence from the date of expiry of the voluntary payment of taxes or duties, with the beginning of the period there is a basis for the definition and calculation of arrears, skipping the statute of limitations is the ultimate reason for recognition of tax authority as uncollectible arrears and its cancellation, expiration is connected with the discovery of arrears and delineated on the basis of this legal limitation periods and time limits for appeal administrative appeal statute of limitations tax correspondence and should be consistent with the relevant terms of accounting and reporting.*

**Key words:** *time limits, debt, tax arrears, bad debt, penalty, fine.*