

## ПРОБЛЕМА НЕВИЗНАЧЕНОСТІ НАСЛІДКІВ НЕДОТРИМАННЯ СТРОКІВ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

**Маринів Н.А.**

*кандидат юридичних наук,*

*асистент кафедри фінансового права*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,*

*м. Харків, Україна*

Сплачувати податки і збори є конституційним обов'язком кожного згідно із статтею 67 Конституції України [1]. Виконання цього обов'язку виражається, перш за все, в необхідності діяти виключно згідно з вимогами податкового законодавства, що в свою чергу передбачає встановлення відповідних процедурних норм, які будуть слугувати підставою для здійснення суб'єктами податкових правовідносин своїх законних прав та обов'язків. Більш того, законодавче закріплення конкретної процедури при здійсненні дій або ухваленні рішень забезпечує реалізацію одного із засадничих елементів принципу верховенства права – правову визначеність. А правова визначеність є однією з умов ефективної дії верховенства права, та запорукою не лише ефективних реалізацій і захисту прав людини, а й значного вдосконалення механізму держави [2, с. 55].

Податковий кодекс України (надалі – ПКУ), встановлюючи вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства, повинен також визначити чітко порядок їх адміністрування, з тим, щоб кожний із учасників відповідних податкових правовідносин мав змогу передбачити наслідки тієї чи іншої дії. Тобто, виконуючи податковий обов'язок, платник податків обґрунтовано має розраховувати на виконання державою зустрічного обов'язку щодо забезпечення дотримання його прав при реалізації такого обов'язку.

На жаль, чинне податкове законодавство містить ряд прогалин та колізій, які не дають змогу говорити про дотримання в податкових правовідносинах принципу правової визначеності в повній мірі. Однією із таких прогалин, яка є досить значною проблемою, на нашу думку, є відсутність наслідків недотримання строків контролюючими органами при здійсненні ними податкового контролю, тоді як порушення строків виконання своїх обов'язків платниками податків завжди тягне за собою цілий ряд несприятливих наслідків для них. Це,

безумовно, призводить до порушення балансу публічних і приватних інтересів в сфері податкових правовідносин [3, с. 17].

Податковий кодекс України до обов'язкових елементів податків і зборів відносить, зокрема, строк сплати податку та строк подання звітності про обчислення податку (п. 7.1 ст. 7) [4]. Це, звичайно, пояснюється беззаперечним значенням дотримання строків в податковому праві, яке полягає у безперервному і своєчасному надходженні податків та зборів до бюджетів відповідних рівнів. Разом з тим, сприяючи реалізації прав і виконанню обов'язків, строки також повинні і дисциплінувати суб'єктів податкових правовідносин, тим самим сприяти фінансовій стабільності держави.

Під строком сплати податку законодавець визначає період часу, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Для визначення строку сплати має значення базовий податковий (звітний) період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів. Класифікація строків, установлених законодавством, обумовлює виділення: а) абсолютно визначених строків – строків, що передбачають чітку вказівку на точний момент або проміжок часу, з яким пов'язуються відповідні юридичні наслідки; б) стосовно визначених строків – строків, що допускають відносну невизначеність, які не характеризуються вказівкою на точний момент або проміжок часу; в) невизначених строків – строків, які не припускають будь-якого часового критерію, не пов'язані з визначенням часових меж. Податок може бути сплачений як після закінчення податкового періоду, так і авансом, а конкретним моментом виникнення обов'язку сплатити податок є день, наступний за днем закінчення податкового періоду, а у випадку, коли сума податку обчислюється податковим органом, – день отримання повідомлення про таке нарахування.

При цьому, слід зазначити, що сам по собі строк виконання податкового обов'язку зі сплати податків і зборів та/чи подання звітності про їх обчислення не є достатнім стимулом до вчасного його виконання. Головним тут буде лише загроза настання несприятливих наслідків у разі недотримання встановленого законом строку. В зв'язку з чим наслідки недотримання строків є невід'ємним елементом інституту строків в податковому праві [3, с. 12], а найбільш несприятливим із таких наслідків буде виступати юридична відповідальність<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Згідно із ст. 111 Податкового кодексу України за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: 1) фінансова; 2) адміністративна; 3) кримінальна.

Системний аналіз податкового законодавства свідчить про те, що будь-якому законодавчо визначеному обов'язку платника податків кореспондують чіткі строки для їх виконання та наслідки у вигляді юридичної відповідальності чи інших наслідків за недотримання таких строків (ст.ст. 117-128 ПКУ) [4].

Недотримання строків контролюючими органами також в деяких випадках мають визначені наслідки, які, з однієї сторони, є сприятливими для платника податків, а з іншої, на жаль, – ведуть до втрат бюджету через невиконання чи неналежне виконання посадовими особами контролюючого органу своїх обов'язків. Це стосується, зокрема, наступних: 1) так, закінчення строків давності, визначених ст.102 ПКУ, позбавляє контролюючий орган права провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків; 2) якщо вмотивоване рішення за скаргою не надсилається платнику податків протягом встановленого строку скарга вважається повністю задоволеною на його користь; 3) якщо вмотивоване рішення за скаргою на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних не надсилається платнику податків протягом 10-денного строку, така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку. Така норма, встановлена ст. 56 ПКУ, є досить прогресивною та направлена, в першу чергу, на забезпечення дотримання прав платників податків. Однак, незважаючи на те, що для посадових осіб контролюючого органу і наступають несприятливі наслідки (за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові (службові) особи контролюючих органів відповідно до ст. 21 ПКУ несуть відповідальність згідно із законом), до бюджету суми грошового зобов'язання, визначені в рішенні, що оскаржувалось, вже не надійдуть ніколи, оскільки таке рішення вважається відкликаним.

Разом з тим, залишається невизначеними податковим законодавством наслідки недотримання контролюючими органами інших строків, визначених ПКУ. Мова йде, зокрема, про прийняття податкового повідомлення-рішення, яким визначається обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом, або внести відповідні зміни до податкової звітності, для прийняття якого законом встановлені чіткі строки та порядок (п. 86.8 статті 86 ПКУ) [4].

Відсутність законодавчо встановлених наслідків недотримання строку прийняття такого рішення призводить до виникнення податкових спорів, в яких прогалини законодавства вирішує суд шляхом судового тлумачення. Цінність таке судове тлумачення може мати лише тоді, коли воно характеризується одноманітністю. Однак, аналіз судових рішень, що містяться в Єдиному реєстрі судових рішень, свідчить про відсутність єдиної практики із цього про-

блемного питання. Так, суди, задовольняючи позовні вимоги платника податків та скасовуючи податкові повідомлення-рішення з підстави недотримання контролюючим органом процедури їх прийняття, зазначали, що податкові повідомлення-рішення повинні прийматись податковим органом з дотриманням визначеної законом процедури; ігнорування п. 86.2 п. 86.8 ст. 86 ПКУ є порушенням чітко визначеного порядку прийняття податкових повідомлень-рішень, у зв'язку з чим вони підлягають скасуванню; констатація порушення відповідачем норм ст. 86 ПКУ має наслідком неможливість використання її результатів, як таких, що одержані з порушенням закону [5; 6; 7]. Протилежна позиція зводиться до того, що окремі порушення встановленої процедури прийняття податкового повідомлення-рішення не спростовують факту порушення податкового законодавства та не можуть слугувати підставою для звільнення його від відповідальності за допущене порушення [8].

Невизначеність щодо наслідків недотримання строків має місце і при обчисленні контролюючим органом суми податку з об'єкта/об'єктів нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, та транспортного податку. Вказані прогалини призводять до порушення прав платників податків та не сприяють реалізації принципу правової визначеності в податковому праві.

### Література:

1. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [portal.rada.kiev.ua/http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр](http://portal.rada.kiev.ua/http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр).
2. Приймак А. М. Принцип правової визначеності: поняття та окремі аспекти [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3845/>.
3. Архипов Андрей Анатольевич. Сроки в налоговом праве: Автореферат: 12.00.14, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dslib.net/api/download>.
4. Податковий кодекс України. Закон України від від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [portal.rada.kiev.ua/ http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/](http://portal.rada.kiev.ua/http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/)
5. Постанова Київського окружного адміністративного суду від 25 квітня 2014 по справі № 810/1567/14 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/38430689>.
6. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 24 вересня 2015 по справі № 810/1674/15 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/51886303>).
7. Постанова Житомирського окружного адміністративного суду від 24 червня 2014 по справі № 806/2444/14 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/39645969>.

8. Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду від 14 березня 2016 по справі № 816/4605/15 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/56517739>.

ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»  
ЮРИДИЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

ЦЕНТР УКРАЇНСЬКО-ЄВРОПЕЙСЬКОГО  
НАУКОВОГО СПІВРОБІТНИЦТВА

МАТЕРІАЛИ  
МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ  
КОНФЕРЕНЦІЇ

**«ВЕРХОВЕНСТВО ПРАВА  
ТА ПРАВОВА ДЕРЖАВА»**

*15–16 вересня 2017 р.*

**м. Ужгород**

**РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:**

*Алмаші М.М., к.ю.н., доцент; Берназюк Я.О., д.ю.н., професор; Бисага Ю.М., д.ю.н., професор; Белов Д.М., д.ю.н., професор; Віхляєв М.Ю., д.ю.н., доцент; Гомонай В.В., к.ю.н., доцент; Греца С.М., к.ю.н., доцент; Громовчук М.В., к.ю.н., доцент; Жежихова Мартіна, к.ю.н., доцент (Словацька Республіка); Ковач Юліус, д.ю.н., професор (Словацька Республіка); Лазур Я.В., д.ю.н., професор; Марцеляк О.В., д.ю.н., професор; Мраз Станіслав, д.ю.н., професор (Словацька Республіка); Натуркач Р.П., к.ю.н., доцент; Палінчак М.М., д.політ.н., професор; Петрецька Н.І., к.ю.н., доцент; Піфко О.О., к.ю.н., доцент; Полюднік Петр, к.ю.н. (Чеська Республіка); Різник С.В., к.ю.н., доцент; Рогач О.Я., д.ю.н., професор; Станіц Петр, д.ю.н., професор (Республіка Польща); Фрідманський Р.М., к.ю.н., доцент; Хорка Іван, д.ю.н., професор (Румунія).*

**Верховенство права та правова держава:** Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Ужгород, 15–16 вересня 2017 р. – Ужгород: Ужгородський національний університет, 2017. – 204 с.

ISBN 978-966-916-352-3

У збірнику представлено стислий виклад доповідей і повідомлень, поданих на міжнародну науково-практичну конференцію «Верховенство права та правова держава», яка за сприяння Центру українсько-європейського наукового співробітництва відбулася на базі юридичного факультету Ужгородського національного університету 15–16 вересня 2017 р.

УДК 342(063)

ББК 67.3я43