

## ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ СТРОКІВ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Порядок обчислення строків – один із головних елементів інституту строків у податковому праві. Правильне визначення й обчислення строків впливає на ефективність захисту порушених прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Разом з тим, на практиці досить часто зустрічаються проблеми застосування строків, що є наслідком недосконалої діючої податкової законодавства.

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

**Постановка проблеми.** Під обчисленням строку необхідно розуміти встановлення умовних меж у потоці часу за допомогою певних еталонів часу (року, місяця, дня, години, хвилини, секунди) з метою впорядкування юридично значимої діяльності людини. Правила обчислення строків у різних галузях права України багато в чому схожі, але разом з тим, у кожній з них, включаючи податкове право, існує своя специфіка, зумовлена в тому числі завданнями правового регулювання в конкретній сфері суспільних відносин. Виходячи з положень статті 1 Цивільного кодексу України, до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом [3], та статті 5 Податкового кодексу України, згідно якої для регулювання податкових відносин застосовуються виключно поняття, правила та положення установлені цим Кодексом [2], можна зробити висновок про те, що до порядку обчислення строків у податковому праві не застосовуються правила, передбачені кодифікованими актами інших галузей права.

Від поняття “обчислення строку” необхідно відмежовувати поняття “перебіг строку”. У науковій літературі під останнім розуміється тривалість строку як частини часового потоку, що вимірюється у відповідності з фізичними (астрономічними) правилами (послідовна зміна фаз, стадій) та не залежного від волі суб'єкта, що встановлює строк. У даному випадку справедливим є висловлювання, що розмежування двох понять дозволяє не тільки визначити юридичну сутність строку як правової категорії, а також встановити і точно застосувати обґрунтовані правила обчислення строків [14, с. 454].

**Ступінь розробки проблеми.** Питання правової природи строків у податковому праві, їх класифікації, порядку обчислення і застосування залишаються малодослідженими у вітчизняній науці податкового і фінансового права загалом.

У зарубіжній науці фінансового права ці питання поставали предметом окремих досліджень, але суттєві відмінності в законодавчому регулюванні цих питань в Україні й інших державах вимагають спеціальних досліджень і в Україні. Науково-теоретичною базою для написання даної статті слугували праці А.А. Архипова [6], О.А. Березової [8], О.Р. Михайлової [15], В.І. Грибанова [10], Е.В. Ісаєвої [13] та інших учених.

**Метою** даного дослідження є дослідити порядок обчислення строків у податковому праві, показати його специфіку стосовно інших галузей права, виявити його недоліки та переваги.

**Виклад основного матеріалу.** Порядок обчислення строків в будь-якій галузі права має бути ефективним, тобто зрозумілим та зручним, несуперечливим та розумним. Це цілком відноситься і до обчислення строків у податковому праві. Найбільш поширеним поділом строків у податковому праві, що базується на критерії способу обчислення, є поділ строків на строки-періоди і строки-моменти. Останні не володіють такою властивістю як тривалість, тому не потребують встановлення певного порядку їх обчислення.

Для обчислення строку-періоду необхідно встановити початок і закінчення його перебігу. Необхідно відзначити, що питання в правозастосовній практиці виникають в основному при обчисленні строків-періодів, які починаються з будь-якого іншого, не першого числа місяця чи року, дня тижня. Такі строки умовно можна визначити як некалендарні. Останні протиставляються календарним строкам, які збігаються з календарними одиницями обчислення. Так, календарним роком є період з 1 січня по 31 грудня, календарним місяцем – період з 1-го по 30-те чи 31-ше число (лютий – з 1-го по 28-ме чи 29-те число), квартал дорівнює трьом календарним місяцям, відлік кварталів ведеться з початку календарного року [6, с. 30].

Стосовно некалендарних строків у Податковому кодексі України встановлено правило, згідно з яким перебіг строку починається кален-

дарною датою в день учинення дії чи настання події, яким визначено його початок (стаття 31 Податкового кодексу України). Буквальне тлумачення цієї норми дозволяє зробити висновок про те, що момент виникнення юридичного факту, з яким закон пов'язує початок строку-періоду, збігається в часі з початком його перебігу і зараховується в загальний період. Це є відмінною властивістю порядку обчислення строків у податковому праві від інших галузей права [4, ст. 8687; 1, ст. 50-53]. Зокрема, вчені обґрунтовують існуючий у цих галузях порядок обчислення строків такими аргументами. Перший з них пов'язаний з необхідністю спрощеного підрахунку періоду часу, про що зазначають Е.А. Суханов та О.С. Іоффе [9, с. 626; 12, с. 238]. Згідно з другим аргументом, перший день перебігу строку повинен бути повною добою. Це знайшло своє відображення у працях Е.В. Ісаєвої та А. Смирнова [13, с. 128; 16, с. 30-34].

Разом з тим, у сучасній літературі існує позиція, згідно з якою перебіг строку може починатися як з дня виникнення юридичного факту, так і на наступний день [14, с. 454]. Вважаємо, що ця позиція більш точно відображає правову реальність і відповідає діючому законодавству. Наприклад, якщо строк початку дії договору визначається конкретною датою, яка не збігається з моментом укладення договору, то немає жодних перешкод для того, щоб дату початку дії договору віднести до строку, оскільки це повний день. Крім того, в праві існують випадки, коли враховується і неповний день. Яскравим прикладом цьому якраз і є податкове законодавство.

Що стосується моменту закінчення перебігу строку, то він визначається окремо для періодів року, кварталу, місяця, тижня, дня. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне детально розглянути вказані одиниці обчислення строків, з тим, щоб визначити правила їх перебігу. Найбільш тривалою одиницею обчислення, яка використовується у податковому праві, є рік, під яким розуміється період часу, що складається з 12 місяців, які йдуть підряд. Строк, що обчислюється роками, спливає у відповідний місяць і число останнього року строку. Поряд з некалендарним роком у податковому законодавстві України широко використовується термін календарний рік. Залежно від використання вказаних одиниць обчислення законодавством визначаються конкретні дати початку та закінчення перебігу строку.

Місяць як одиниця обчислення може бути календарним і некалендарним. Календарний місяць – будь-який місяць в році (січень, лютий...). Прик-

ладом є стаття 223 Податкового кодексу України, згідно якої базовий період акцизного податку дорівнює календарному місяцю [2]. Строк, що обчислюється некалендарними місяцями спливає у відповідний місяць і число останнього місяця строку. Наприклад, відповідно пункту 56.19 статті 56 Податкового кодексу України, у разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

Однією з головних проблем при обчисленні строків роками та місяцями в науці та на практиці є те, що до сьогоднішнього часу не вироблено єдиного підходу до вирішення питання про визначення останнього дня строку. Вважаємо, що причиною цього є нечітке формулювання законодавцем правил закінчення строку. Згідно статті 49 Податкового кодексу України спливають у останній місяць і число останнього року (місяця) строку. Недоліком Податкового кодексу України є також відсутність серед видів податкового періоду, передбачених статтею 34, декади. Оскільки чимало податків та зборів, справляння яких передбачено Податковим кодексом України, передбачають авансовий порядок сплати, використовується при цьому такий строк як декада. Наприклад, згідно статті 254 Податкового кодексу України сума податкових зобов'язань з рентної плати за податковий (звітний) період, що дорівнює календарному місяцю, сплачується платником рентної плати за місцем його податкової реєстрації авансовими платежами щодакади (15, 25 числа поточного місяця, 5 числа наступного місяця) виходячи з: фактичних обсягів природного газу та аміаку і відстані відповідних маршрутів їх транспортування територією України у відповідних декадах місяця; фактичних обсягів нафти і нафтопродуктів, що транспортуються територією України у відповідних декадах місяця [2].

День є самою короткою одиницею обчислення у податковому праві. Розрізняють два способи обчислення строків в днях – в календарних і робочих днях. У податковому праві України, як і в більшості галузей права, строк традиційно обчислюється в календарних днях, а в окремих випадках у робочих (операційних, банківських) днях. Хоча, наприклад, у Російській Федерації, за загальним правилом, строки у податковому праві обчислюються саме в робочих днях [6, с. 36]. Враховуючи, що строк, який складається з днів,

порівняно коротший, застосований законодавцем підхід про не зарахування до такого періоду вихідних і святкових днів збільшує строк і, отже, дозволяє розширити можливості суб'єктів податкових правовідносин реалізувати свої права і виконати покладені на них обов'язки. Водночас, незважаючи на вказаний ефект, зазначені положення породжують і певні труднощі в порядку обчислення строків. Одне з головних питань: які дні в тижні вважати вихідними, а які робочими? Справа в тому, що податкове законодавство України не містить визначення робочого, вихідного та святкового днів, що не дозволяє дати точну відповідь на поставлене питання. Справа в тому, що трудове законодавство передбачає різні режими робочого часу: п'ятиденний тиждень з двома вихідними днями та шестиденний тиждень з одним вихідним днем. У деяких організаціях призупинка роботи у вихідні дні неможлива з виробничо-технічних та організаційних умов. У таких умовах вихідні дні надаються в різні дні тижня по черзі кожній групі працівників згідно з правилами внутрішнього трудового розпорядку. І якщо обчислення строку в робочих днях залежить від режиму робочого дня організації, то контролюючий орган зобов'язаний враховувати цей факт при проведенні перевірок і притягненні платників податків до відповідальності. З наведеного прикладу можна зробити висновок, що при обчисленні строків робочими днями в особливих випадках до них можуть зараховуватися субота і неділя, які, як правило, є вихідними днями, і виключатися робочі дні, які в деяких організаціях є вихідними.

Також у податковому законодавстві використовується термін "операційний день", під яким розуміється частина робочого дня, відведеного для прийому та обслуговування клієнтури в банках та виконання банківських операцій з кредитування, розрахунків, прийому та видачі готівки та ін. Документи, що надійшли в банк по закінченні операційного дня, відображаються в балансі наступного робочого дня [7, с. 396]. Ця одиниця часу використовується платниками податків при поданні податкової декларації [2, ст. 49].

Не дивлячись на те, що момент закінчення перебігу строку визначений для кожної одиниці обчислення, на практиці існують деякі загальні правила визначення закінчення строків. Актуальні і окремі проблеми їх застосування. Одне з таких загальних правил полягає в установленні кінцевого часу для вчинення дії – 24 година останнього дня строку. Наприклад, відповідно до пункту 49.5 статті 49 Податкового кодексу України, платник податків при поданні податкової

звітності в електронній формі зобов'язаний здійснити таке відправлення на адресу контролюючого органу не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає такий граничний строк [2]. Але дане правило більше має декларативний характер. Важко уявити час роботи контролюючого органу, банку чи будь-якої організації до 24 години включно. У зв'язку з цим цікаве уточнення П.І. Жигалкіна про те, що якщо ці дії мають бути здійснені на підприємстві, установі, організації, то строк спливає в той час, коли в них згідно з установленними правилами припиняються відповідні операції [11, с. 34].

Ще одним правилом визначення закінчення строків є таке положення: у випадку, коли останній день строку припадає на вихідний або святковий день, днем закінчення строку вважається найближчий наступний за ним робочий день. Дане положення необхідно застосовувати з урахуванням особливостей, визначених статтею 49 Податкового кодексу України. Зокрема, відповідно до пункту 49.20 статті 49 Податкового кодексу України, якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем. Граничні строки подання податкової декларації можуть бути збільшені за правилами та на підставах, передбачених Податковим кодексом України. Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого податковим кодексом України для подання податкової декларації, крім випадків, установлених пунктом 57.1 статті 57 Податкового кодексу України. Тобто термін сплати податків і зборів не переноситься у зв'язку з перенесенням термінів подання податкових декларацій. Крім того, норма пункту 49.20 статті 49 Податкового кодексу України щодо перенесення останнього дня строку подання податкової декларації не може бути застосована до звіту про суми податкових пільг, оскільки такий звіт не є податковою декларацією в розумінні пункту 46.1 статті 46 Податкового кодексу України [17].

Якщо останній день сплати податкового зобов'язання припадає на вихідний або святковий день, то Податковим кодексом України також не передбачено перенесення термінів сплати. Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазна-

чену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання податкової декларації без урахування перенесення термінів подання звітності у зв'язку з вихідними чи святковими днями [18].

Очевидно, що обчислення строку-періоду згідно з приписами закону є гарантією належної реалізації прав і виконання обов'язків без загрози застосування негативних правових наслідків. Разом з тим, у правозастосовній практиці зустрічаються ситуації, коли встановленого строку в силу поважних причин явно недостатньо для здійснення юридично значимих дій. У зв'язку з цим діюче податкове законодавство передбачає такі способи зміни порядку обчислення строків: продовження, призупинення, відновлення. Застосування кожного з них зумовлено необхідністю збільшення встановленого законом строку.

Продовження строку традиційно розуміється як збільшення його тривалості. Продовження строку можливе при дотриманні ряду умов: 1) пропуск строку або наявність загрози його пропуску; 2) можливість продовження строку має бути прямо передбачена законом; 3) особа, яка заявляє про продовження, повинна обґрунтувати необхідність продовження строку (вказати наявність поважної причини) [6, с. 44].

Призупинення строку як спосіб зміни порядку обчислення строків застосовується у податковому законодавстві в двох випадках: 1) призупинення строку проведення документальної планової та позапланової перевірки (стаття 82 Податкового кодексу України); 2) призупинення строку давності у випадку заборони контролюючому органу рішенням суду проводити перевірку платника податків або його перебування за межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим 183 дні (стаття 102 Податкового кодексу України).

На відміну від продовження, яке зорієнтоване на надання зацікавленій особі більшого періоду часу для здійснення яких-небудь юридично значимих дій, призупинення виключає здійснення таких дій у проміжок часу, протягом якого строк призупинено в силу певних обставин. Мета призупинення – збільшити основний строк на “призупинений” час з метою компенсувати його. У зв'язку з цим доречно зауваження Е.В. Ісаєвої про призупинення перебігу строку як про порушення нормального порядку його перебігу [13, с. 169].

При характеристиці такого способу зміни порядку обчислення строку, як відновлення, значимо таке. По-перше, відновлення застосову-

ється стосовно строків, у рамках яких може бути реалізоване відповідне право: право на звернення до вищестоящого органу або до суду. По-друге, сам строк не збільшується і, як наслідок, відсутня будь-яка обов'язкова процедура його збільшення, як це передбачено стосовно продовження та призупинення. Юридично значима дія, а саме звернення до вищестоящого органу або суду здійснюється за межами строку. По-третє, підставою відновлення строку завжди є суб'єктивний, оціночний критерій, пов'язаний з наявністю поважних причин пропуску строку. Вирішення питання про наявність таких причин віднесено до юрисдикції уповноважених органів.

Стаття 32 Податкового кодексу України передбачає можливість зміни строку сплати податку. Формами зміни строку сплати податку є: відстрочка, розстрочка, податковий кредит. Але при такій зміні змінюється саме строк сплати, а не порядок його обчислення. Новий строк сплати податку встановлюється в рішенні компетентного органу, договорі [5].

Враховуючи вказані особливості зміни порядку обчислення строку, можна дати такі визначення продовження, призупинення та відновлення строків. Під продовженням строків необхідно розуміти збільшення строку для здійснення відповідної дії у зв'язку з пропуском чи загрозою його пропуску при наявності поважних причин, визнаних такими законом чи уповноваженим органом. Призупинення строку – це тимчасове припинення компетентними органами його перебігу в силу причин, визнаних законом поважними, що тягне за собою збільшення загального строку (з його початку до закінчення) на період призупинення. Основним завданням призупинення є необхідність компенсувати відведений законом час для здійснення дій, здійснення яких у призупинений час було неможливо. Відновлення строку – це надання компетентними органами юридичної сили дії, яка була вчинена за межами строку, у зв'язку з його пропуском з поважних причин, наявність чи відсутність яких визначається вказаними органами в силу їх юрисдикції. Пропуск строку у податковому праві є наслідком бездіяльності учасників податкових правовідносин на всьому протязі часу (для строків-періодів) чи до спливу певного моменту (для строків-моментів), встановленого для здійснення передбачених законодавством дій, а причини такого пропуску не можуть бути визнані поважними.

**Висновки.** Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо що, порядок обчислення строків, а також порядок зміни обчислення строків, є од-

ним з головних елементів інституту строків у податковому праві. Правильне визначення й обчислення строків впливає на ефективність захисту порушених прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Проте на практиці досить часто зустрічаються проблеми застосування строків, що є наслідком недосконалості діючого податкового законодавства.

### Список літератури

1. Господарський процесуальний кодекс України// Відомості Верховної Ради України. – 1992. - №6. – ст. 56. із змінами.
2. Податковий кодекс України// Офіційний вісник України. – 2010. - №92. – том 1. – ст. 3248. із змінами.
3. Цивільний кодекс України// Відомості Верховної Ради України. – 2003. - №40-44. – ст. 356. із змінами.
4. Цивільний процесуальний кодекс України// Відомості Верховної Ради України. – 2004. - №40-41, 42. – ст. 492. із змінами.
5. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків” від 30.11.2012р. №1261// Офіційний вісник України. – 2012. - №100. – ст. 4064.
6. Архипов А.А. Сроки в налоговом праве: Монография/ А.А. Архипов. – М., 2011.
7. Барихин А.Б. Большой юридический энциклопедический словарь/ А.Б. Барихин. – М.: Книжный мир. – 2000.
8. Березова О.А. О сроке исполнения налогового обязательства/ О.А. Березова// Финансовое право. – 2002. - №3.
9. Гражданское право/ Под ред. Е.А. Суханова. – Т.1. – М.: Волтерс Клувер, 2005.
10. Грибанов В.И. Сроки в гражданском праве/ В.И. Грибанов. – М., 1967.
11. Жигалкин П.И. Исчисление сроков по советскому трудовому праву/ И.П. Жигалкин// Проблемы социалистической законности: Республиканский межведомственный тематический научный сборник. – Вып. 21. – Харьков: Вища школа; Изд-во при Харьк. ун-те, 1988.
12. Иоффе О.С. Советское гражданское право/ О.С. Иоффе. – М., 1967.
13. Исаева Е.В. Процессуальные сроки в гражданском и арбитражном процессе: Учебно-практическое пособие/ Е.В. Исаева. – М.: Волтерс Клувер, 2005.
14. Лебедева К.Ю. Исчисление гражданско-правовых сроков Цивилистические исследования/ К.Ю. Лебедева// Ежегодник гражданского права. – Вып. 2. – М.: Статут, 2006.
15. Михайлова О.Р. Строки давности в налоговом праве: странные новации законодателя/ О.Р. Михайлова// Налоговед. – 2007. - №1.
16. Смирнов А. Спорные вопросы исчисления сроков/ А. Смирнов// Законность. – 2001. - №9.
17. Строк подання звіту про суми податкових пільг не переноситься! – Єдина база податкових знань ДПС України// news.dtki.ua/ua/accounting/reposts/23602
18. Термін сплати податків і зборів не переноситься у зв'язку з перенесенням термінів подання податкових декларацій. – Єдина база податкових знань ДПС України // news.dtki.com.ua /show/rus/article/13565

Стаття надійшла до редколегії 21 травня 2013 року.

Рекомендована до опублікування у “Віснику” відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.

*Babin I.I., Vakarjuk L.V.*

### THE PROCEDURE OF CALCULATION TERMS IN THE TAX LAW

#### Summary

The procedure of calculation terms is one of the main elements of the institution of terms in tax law. The correct definition and calculation of time limits affect the effectiveness of the protection of violated rights and legitimate interests of subjects in the tax relations. However, in practice, quite often there are problems of application deadline, which is a consequence of the imperfection of the current tax legislation.

*Babin I.I., Vakarjuk L.V.*

### ПРОЦЕДУРА ИСЧИСЛЕНИЯ СРОКОВ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

#### Аннотация

Процедура исчисления сроков является одним из главных элементов института сроков в налоговом праве. Правильное определение и исчисление сроков влияет эффективность защиты нарушенных прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений. Тем не менее, на практике достаточно часто встречаются проблемы применения сроков, что является следствием несовершенства действующего налогового законодательства.