

УДК 347.73

**Т. Г. Головань**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри державно-правових дисциплін та міжнародного права  
Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди*

## ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОМПРОМІСУ В УКРАЇНІ

Сучасний розвиток сфери оподаткування спрямований на забезпечення податкової дисципліни. Держава прагне встановлення справедливого балансу інтересів платників податків і держави та реалізації принципів співробітництва й партнерства. У цьому контексті саме податковий компроміс та податкова амністія можуть виступати тими інструментами, які реалізують можливість детінізації бізнесу і, як наслідок, непритягнення або звільнення від юридичної відповідальності платників податків, що порушили чинне податкове законодавство.

З прийняттям Закону України від 25.12.14 року № 63-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу», який Верховна Рада України ухвалила 25 грудня 2014 року, в Україні відкрились можливості для прозорого досудового врегулювання спору, що, зазвичай, виникає під час визначення суми податкового боргу. Можливість застосування податкового компромісу – це перший крок до прозорого ведення бізнесу.

Серед вітчизняних дослідників, які аналізують проблеми функціонування податкової системи, необхідно відзначити О. Божко, О. Бречко, Р. Жарко, Ю. Іванова, А. Крисоватого.

Метою статті є аналіз особливостей досвіду податкових амністій та розгляд використання позитивного досвіду податкового компромісу в Україні з урахуванням соціально-економічних особливостей держави.

Головною метою податкового компромісу є погашення боргових зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами, а також встановлення порядку валютного регулювання та валютного контролю.

«Оподаткування та легалізація доходів минулих періодів має бути важливим завданням фіскальної та економічної політики в Україні». Визнається необхідність «...надання стимулів тим, хто ухилився від сплати податків, задекларувати їх доходи, отримані протягом минулих періодів. Але ці стимули необхідно надавати дуже обережно, щоб водночас із цим не завдати шкоди економічному розвитку в Україні» [4].

Вважається, що податковий компроміс є одним з елементів стратегії партнерства держа-

ви в особі уповноважених органів та платників податків. Цю позицію підтримує й О. Бречко, наголошуючи на важливості використання компромісних механізмів у вирішенні конфліктних питань, що лежать в основі апеляційного узгодження податкових зобов'язань платників податків.

У свою чергу, Ю. Божко вказує на те, що податковий компроміс є складовою частиною процесу досудового врегулювання спорів. При цьому автор вважає практику його застосування неефективною та неприйнятною. Дослідник стверджує, що податковий орган та платник податків взагалі не можуть домовлятися про мирне врегулювання податкового спору, в тому числі за участю адміністративного суду, який розглядає справу, оскільки норми податкового права, їх зміст та тлумачення взагалі не можуть бути предметом домовленості сторін публічно-правових (податкових) відносин [1, с. 19]. Крім того, застосування процедури податкового компромісу може виступати надзвичайно вигідним засобом для фінансових махінацій і зловживань як із боку платників податків, так і з боку контролюючих органів.

Податкові амністії у світі набули значної популярності. Саме податкові амністії використовувались в якості інструменту наповнення бюджету і збільшення податкової дисципліни. У міжнародній практиці під податковою амністією розуміють обмежену в часі пропозицію від уряду до визначеної групи платників податків сплатити визначену суму в обмін на звільнення від податкових зобов'язань (включаючи відсотки та фінансові санкції) минулих періодів та юридичної відповідальності або можливість сплатити податки в обмін на прощення суми податкового зобов'язання (включаючи відсотки та фінансові санкції), звільнення від кримінального переслідування та/або обмеження податкового аудиту на певний термін; може також включати можливість прозвітувати за незадекларовані активи без податків, що могли бути не сплачені в минулому [3, с. 5; 4, с. 1–2].

Світова практика податкових амністій провідним чином розвивається із вдосконаленням підходів до розкриття банківської таємниці. Науковці дійшли висновку, що державі більш доцільно разово застосувати податкову амністію, ніж витратити істотні ресурси на пошук об'єктів

оподаткування та покарання осіб, що ухиляються. У короткостроковій перспективі податкові амністії забезпечують зростання податкових надходжень із відповідним збільшенням доходів бюджету, але меншим за очікуваний. Завдяки проведенню податкової амністії в 1988 році в Ірландії бюджет було поповнено на 1,5 млрд. доларів (2,5% ВВП країни). В Італії у 2001–2002 роках, де одночасно проводилася податкова амністія й амністія капіталів, уряду вдалося поповнити бюджет близько 73 млрд. євро. Серед пострадянських країн ефективно провів дві податкові амністії Казахстан. У 2001 під час амністії капіталу було легалізовано 480 млн. доларів.. У 2005–2007, коли громадяни Казахстану могли задекларувати майно, було виведено з тіні близько 6,7 млрд. доларів [4, с. 1]. У деяких державах, зокрема в Бельгії, податкова амністія проводилася з дотриманням гарантій анонімності. Тобто платники податків не зобов'язані були подавати податкові декларації та повідомляти податкові органи про сплату недоїмки, натомість така сплата податків підтверджувалася банком із видачею сертифіката за встановленою формою та з дотриманням гарантій анонімності такої сплати.

Зазвичай податкові амністії передбачають зростання податкової бази та майбутнього збору доходів, повернення (легалізацію) капіталу, а в довгостроковій перспективі – зростання податкової культури.

В ідеалі податкова амністія є стимулом до виведення капіталів із тіні в легальний товарообіг унаслідок сплати податків за зниженою ставкою зі звільненням від різних видів відповідальності. Водночас зменшується фінансування витрат бюджету, спрямованих на відшукування та стягнення податкової заборгованості в примусовому порядку. Крім того, внаслідок податкової амністії та легалізації певних видів виведених за межі держави капіталів виникає додатковий стимул інвестицій в економіку за рахунок їхньої легалізації. Однак позитивний ефект від податкової амністії можливий за умови дотримання низки чітких критеріїв та вимог, зокрема:

- в законодавстві має бути чітко визначено механізм податкової амністії та гарантії відсутності відповідальності, безпосередньо пов'язаної як із податковими порушеннями, так і з іншими порушеннями, які були вчинені у зв'язку з такою або з метою уникнення оподаткування;

- податкова амністія має бути спрямована на досягнення соціального компромісу та розуміння між державою та платниками податків;

- податкова амністія повинна мати недискримінаційний характер, тобто встановлювати рівні пільги та переваги всім платникам податків для уникнення зворотного ефекту, при яко-

му невдоволена верства платників збільшить обсяги тіньового капіталу;

- податкова амністія не має стимулювати збільшення тіньового капіталу внаслідок переконання платників податків у тому, що держава і надалі списуватиме борги без істотних негативних наслідків для них. Наприклад, у деяких державах розміри санкцій за приховані доходи, які не були задекларовані під час податкової амністії, збільшуються удвічі, а подальші податкові амністії передбачають більші ставки оподаткування або суворіші санкції порівняно з тими, які були встановлені під час попередніх амністій.

Фіскальною метою податкової амністії є збір не задекларованих раніше доходів. Ключовим питанням залишається встановлення розміру плати за легалізацію капіталу. Світовий досвід проведення амністії капіталів свідчить про такий фактор успіху, як знижена податкова ставка. Податкова амністія – ряд заходів із надання платникам податків права сплатити ті податкові платежі, встановлений законодавством строк сплати яких минув. Ознаки податкової амністії:

- є одноразовою процедурою (легалізувати доходи за певний проміжок часу в цей момент);

- сприяє переходу взаємовідносин держави і платників податків до правової сфери, виступає основою для налагодження довіри;

- має об'єктивні передумови проведення: недосконалість податкової системи в період, за який проводиться амністія;

- спрямована на легалізацію власності платників, вихід із тіні доходів та відмову держави від правового переслідування (звільнення від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності);

- поповнює бюджет. Об'єктом податкової амністії є суми податків і зборів, приховані внаслідок ухилення від сплати податків або вчинення податкових правопорушень.

В Україні податкова амністія знайшла свій прояв у формі податкового компромісу. Податковий компроміс – це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 Податкового кодексу України.

Відповідно до діючого законодавства податковий компроміс розповсюджується виключно на факти заниження податкових зобов'язань із податку на додану вартість (у зв'язку із завищенням податкового кредиту) та податку на прибуток (у зв'язку із завищенням витрат, що враховуються під час визначення об'єкта опо-

даткування). При цьому під заниженням податкових зобов'язань для цілей застосування податкового компромісу розуміють неправомірне формування платником податків даних податкового обліку (формування податкового кредиту з податку на додану вартість або витрат із податку на прибуток) в податкових періодах до 1 квітня 2014 року, що призвело до заниження належних до сплати сум податкових зобов'язань.

Під строками давності згідно зі статтею 102 Кодексу розуміється визначення грошових зобов'язань протягом 1095 днів із дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а якщо така декларація була подана пізніше, – за днем її фактичного подання.

Діяння, вчинене платником податків або його посадовими (службовими) особами, що призвело до заниження його податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, якщо такі податкові зобов'язання уточнені за процедурами застосування податкового компромісу та сплачені до бюджетів, не вважається умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Процедура податкового компромісу поширюється на:

1) випадки добровільного декларування платником податків занижених податкових зобов'язань із податку на додану вартість та податку на прибуток у відповідних податкових звітних періодах до 1 квітня 2014 року (пункт 1 підрозділу 92розділу XX «Перехідні положення» Кодексу);

2) випадки добровільного декларування платником податків занижених податкових зобов'язань у разі, коли в платника податків незалежно від процедури податкового компромісу за рішенням контролюючого органу розпочата документальна перевірка або складено акт за наслідками такої перевірки (пункт 7 підрозділу 92розділу XX «Перехідні положення» Кодексу);

3) випадки, коли платник податків отримав податкове повідомлення-рішення, за яким податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або ПДВ не узгоджені відповідно до норм Кодексу (пункт 7 підрозділу 92розділу XX «Перехідні положення» Кодексу);

4) неузгоджені суми податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або ПДВ, визначені в податкових повідомленнях-рішеннях, щодо яких триває процедура адміністративного оскарження (пункт 7 підрозділу 92розділу XX «Перехідні положення» Кодексу);

5) неузгоджені суми податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або ПДВ, визначених у податкових повідомленнях-рішеннях, щодо яких триває процедура судового оскарження (пункт 7 підрозділу 92 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Податковий компроміс встановлений як право, а не обов'язок платника податків, що дозволить міцно утримуватись на практиці.

Відповідно до ухваленого закону загальна тривалість процедури досягнення податкового компромісу – до 70 календарних днів із наступного дня після подання уточнюючого розрахунку. При цьому загальний термін, протягом якого платник може прийняти рішення про застосування процедури податкового компромісу (подання уточнюючого розрахунку або заяви), складає 90 календарних днів із дня набрання чинності цим законом.

Протягом зазначеного періоду платники за бажанням можуть подати до органів Державної фіскальної служби України уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року, в яких можуть визначити суму завищення витрат, що враховуються під час визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість та/або заяву відповідно до Закону.

У випадку застосування процедури податкового компромісу платник має сплатити 5% від суми задекларованих або визначених у податковому повідомленні-рішенні податкових зобов'язань. При цьому інші 95% такої суми вважаються погашеними, а штрафні санкції та пеня не нараховуватимуться.

Відповідно до закону процедури податкового компромісу поширюється і на випадки, коли в платника податків розпочата документальна податкова перевірка або складено акт за наслідками такої перевірки. У таких випадках платник податків за своїм рішенням може подати уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість.

Крім того, якщо відносно платника податків розпочата документальна податкова перевірка або складено акт за наслідками такої перевірки, він також за власним бажанням може подати відповідні уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань. Уточнені та перевірені операції в періодах під час застосування податкового компромісу в подальшому платники не змінюватимуть, а контролюючий орган не перевірятиме.

Проте в процесі застосування податкового компромісу на практиці виникають деякі проблемні питання. Так, закон надає можливість включити до податкового компромісу ті суми податкових зобов'язань, стосовно яких ще відкриті адміністративні чи судові провадження, з однією умовою – вони мають бути неузгодженими. Відповідно до норм статті 56 Податкового

кодексу України суми податкових зобов'язань платника, які перебувають в адміністративному оскарженні, стають узгодженими в день його закінчення, а у випадку звернення до суду – в день набрання законної сили судовим рішенням. Відомо, що рішення суду апеляційної інстанції набувають законної сили з моменту проголошення, а якщо їх було прийнято за наслідками розгляду в письмовому провадженні, – через п'ять днів після направлення їх копій особам, які беруть участь у справі. Отже, спір у Вищому адміністративному суді України проходить вже відносно узгоджених податкових зобов'язань. Проте може скасовувати рішення судів попередніх інстанцій із поверненням справи на новий розгляд. Цим самим таке зобов'язання знову може стати неузгодженим (тобто до нього можна буде застосувати процедуру податкового компромісу) і, безперечно, зекономити. Однак як сама реалізувати таку можливість практично, – не встановлено чинним законодавством.

Хочеться зауважити, що, крім позитивних наслідків впровадження податкового компромісу, необхідно звернути увагу й на чинники, що, навпаки, заважають досягненню поставленої мети. Крім того, податковий компроміс не є способом мінімізації податкових ризиків, а, передусім, – визнанням вини у вчиненні податкового правопорушення або кримінальних правопорушень, які з ним пов'язані.

Звільнення від юридичної відповідальності в разі застосування податкового компромісу стосується звільнення від відповідальності, передбаченої Податковим кодексом України, ст. 212 Кримінального кодексу України, ст. 1631 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Однак звільнення від сплати податків означає визнання вини у вчиненні правопорушень, передбачених зазначеними нормативними актами, а також визнання вини у вчиненні кримінальних правопорушень, пов'язаних із зазначеними вище правопорушеннями.

Отже, доцільно було б на законодавчому рівні розширити перелік гарантій для платників податків у разі застосування податкового компромісу, які захищали б платників податків, їх контрагентів та слугували б стимулом для легалізації платниками податків своїх доходів.

Безумовно, впровадження податкового компромісу в Україні є прогресивним кроком. Однак нормативне врегулювання цієї сфери потребує доопрацювання. Адже на даний час залишаються невирішеними питання, пов'язані із застосуванням санкцій у межах процедури податкового компромісу, звільненням від адміністративної та кримінальної відповідальності

посадових осіб платників податків, які застосували дану процедуру, відкликанням податкових повідомлень-рішень за результатами досягнення компромісу тощо.

### Література

1. Божко Ю.В. До питання удосконалення правового регулювання вирішення податкових спорів у порядку адміністративного судочинства / Ю.В. Божко // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. – 2013. – № 2–1 (Ч. 2). – Т. 26. – (Серия «Юридические науки»).
2. Бречко О. Аналіз звернень громадян в податкові органи як гарантія забезпечення прав та інтересів платників податків у контексті стратегічного партнерства / О. Бречко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.econa.at.ua/Vypusk\\_2/brechko.pdf](http://www.econa.at.ua/Vypusk_2/brechko.pdf).
3. Borgne E. Le, Baer K. Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives / E. Le Borgne, K. Baer. – International Monetary Fund, 2008. – 79 p. – Mode of access : <http://books.google.com.ua>.
4. Жарко Р.П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. канд. екон. наук / Р.П. Жарко – К., 2012. – 24 с.
5. Іванов Ю.Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування / Ю.Б. Іванов. – Х : ВД «ІНЖЕК», 2012. – 448 с.
6. Malherbe J. Tax Amnesties / J. Malherbe. – Kluwer Law International, 2011. – 245 p. – Mode of access : <http://books.google.com.ua>.
7. Налоговый компромисс: зачем это бизнесу. – 08.07.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://finance.liga.net/economics/2014/7/8/articles/39212.htm>.
8. Продан О. Бізнес вимагає залишити в Україні сім податків і провести фінансову амністію / О. Продан [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vcourse.ua/ua/business/ostavit-v-ukraine-semnalogov-i-provesti-finansovuyu-amnistiuyu.html>.
9. Який вид податкової амністії потрібен Україні? / Інститут економічних досліджень та політичних консультацій в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy\\_papers/Germanadvisorygroup/2013/S32\\_ukr.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/Germanadvisorygroup/2013/S32_ukr.pdf).

### Анотація

**Головань Т. Г. Проблеми впровадження податкового компромісу в Україні.** – Стаття.

У статті розкрито сучасні погляди вчених на податковий компроміс та податкову амністію. Узагальнено досвід окремих зарубіжних країн, що запровадили й успішно використовують податковий компроміс та податкову амністію. Також розкривається поняття, значення та мета податкового компромісу; проаналізовані умови, за наявності яких впровадження компромісу відбудеться найбільш ефективно. На підставі аналізу теоретичних та практичних питань впровадження податкового компромісу в Україні зроблені висновки щодо позитивних та негативних наслідків такого впровадження для держави та платників податків.

**Ключові слова:** податковий компроміс, податкова амністія, платник податків, зарубіжний досвід, теоретичні засади.

**Аннотация**

**Головань Т. Г. Проблемы внедрения налогового компромисса в Украине. – Статья.**

В статье раскрыты современные взгляды ученых на налоговый компромисс и налоговую амнистию. Обобщен опыт отдельных зарубежных стран, которые ввели и успешно используют налоговый компромисс и налоговую амнистию. Также раскрывается понятие, значение и цель налогового компромисса; проанализированы условия, при наличии которых внедрение компромисса осуществится наиболее эффективно. На основании анализа теоретических и практических вопросов внедрения налогового компромисса в Украине сделаны выводы о положительных и отрицательных последствиях такого внедрения для государства и налогоплательщиков.

**Ключевые слова:** налоговый компромисс, налоговая амнистия, плательщик налогов, зарубежный опыт, теоретические основы.

**Summary**

**Golovan T. G. Problems of implementation of the tax compromise in Ukraine. – Article.**

In the article the current views of scientists on the tax compromise and a tax amnesty. The experience of some foreign countries have introduced and successfully used tax compromise and a tax amnesty. Also disclosed concept, meaning and purpose of the tax compromise and analyzed the conditions under which the introduction of compromise will most effectively. On the basis of theoretical and practical issues of implementation of the tax compromise in Ukraine conclusions on the positive and negative effects of the implementation of the state and taxpayers.

**Key words:** tax compromise, tax amnesty, taxpayer, foreign experience, theoretical basis.