

УДК 342.9

DOI: <https://doi.org/10.32631/v.2021.2.15>

Маргарита Сергіївна Сиромятнікова,

*Харківський національний університет внутрішніх справ,
науково-дослідна лабораторія з проблем
забезпечення діяльності поліції (науковий співробітник);*

 <https://orcid.org/0000-0002-3861-1400>,
e-mail: mmm42@ukr.net

ПОРЯДОК ЗДІЙСНЕННЯ ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОГО КОМПРОМІСУ ТА ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ В УКРАЇНІ

Наукове дослідження присвячено правовому регулюванню окремих процедур податкового компромісу та податкової амністії. Дослідження є актуальним, оскільки процедури податкового компромісу та податкової амністії сприяють збалансованості законних інтересів громадян та держави. Наукова новизна цієї статті полягає у висловленні пропозицій щодо розроблення Закону України «Про організаційно-правові засади податкової амністії», який би встановлював умови проведення податкових амністій в Україні. Узагальнено перелік процедур, які здійснюють податкові органи в процесі запровадження податкового компромісу та податкової амністії.

Ключові слова: податковий компроміс, податкова амністія, правове регулювання, податкові органи, платник податків.

Оригінальна стаття

Постановка проблеми

Застосування процедур податкового компромісу та податкової амністії має забезпечити наповнення дохідної частини державного бюджету та сприяти легалізації грошових коштів, отриманих внаслідок ухилення від сплати податків. Застосування цих процедур покликане зменшити кількість адміністративних скарг і судових спорів із податковими органами. Під час ухвалення рішень у межах податкового компромісу і податкової амністії необхідно збалансовувати законні інтереси фізичних і юридичних осіб та держави. Водночас в Україні відсутня нормативно-правова база для проведення податкової амністії. Наведені аргументи обумовлюють актуальність обраної теми наукової публікації.

Стан дослідження проблеми

Проблеми податкового компромісу та податкової амністії були досліджені в окремих наукових працях. Зокрема, правовідносини між платниками податків та податковими органами під час досягнення податкового компромісу вивчали Т. Г. Головань, Т. О. Голядов, Ю. В. Касперович та І. В. Приходько. Так, Т. Г. Головань досліджував

проблеми впровадження податкового компромісу в Україні [1, с. 55–59]. Водночас у його праці приділено занадто мало уваги процедурам, які здійснюються під час досягнення податкового компромісу або в процесі податкової амністії. І. В. Приходько вивчала перспективи проведення податкової амністії капіталів фізичних осіб в Україні з урахуванням результатів податкового компромісу 2014 р. [2, с. 167–172]. Ця праця є змістовним дослідженням, яке, на жаль, не висвітлює норм підзаконних актів, що встановлюють порядок досягнення податкового компромісу. Податковий компроміс як елемент податкової реформи в Україні вивчав Ю. В. Касперович [3, с. 61–64]. Разом із тим він досліджував указану проблему не з юридичного, а з економічного погляду. Правове регулювання порядку проведення податкових перевірок відображено у праці Т. О. Голоядова [4, с. 26–28]. Його міркування становлять інтерес для нашого дослідження, адже під час досягнення податкового компромісу, на думку науковця, може проводитися документальна позапланова перевірка.

Проблеми податкової амністії відображено у працях Н. П. Лисецької [5], І. В. Пивовара [6] та Т. М. Шульги [7], які вивчали міжнародний досвід впровадження податкових амністій. Але у їхніх працях лише епізодично згадуються процедури, які здійснюються у межах запровадження податкової амністії. Сутність і зміст податкової амністії висвітлювались раніше у моїй праці [8, с. 95–100], але це дослідження має загальний характер і лише частково стосується процедур податкової амністії.

Мета і завдання дослідження

Мета статті полягає у визначенні особливостей здійснення процедур податкового компромісу та податкової амністії.

Завдання дослідження полягає у формулюванні пропозицій щодо внесення змін до чинного законодавства України, яке встановлює можливість досягнення податкового компромісу або запровадження податкової амністії.

Наукова новизна дослідження полягає в наданні пропозицій щодо розроблення та ухвалення окремого Закону України «Про організаційно-правові засади податкової амністії», який би встановлював умови та порядок проведення податкових амністій в Україні у майбутньому.

Виклад основного матеріалу

Вивчення порядку здійснення процедур податкового компромісу та податкової амністії потребує визначення сутності цих інститутів права. На думку Т. Г. Голованя, податковий компроміс – це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за зниження податкових

зобов'язань із податку на прибуток та/або податку на додану вартість [1, с. 58]. Це визначення є основою для вивчення процедур податкового компромісу.

Досліджуючи правовідносини у сфері застосування податкової амністії, Т. М. Шульга визначив, що податкова амністія – це специфічний вид звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства, що здійснюється державою з метою легалізації прихованих доходів платників податків та повернення частини несплачених податків до бюджету [7, с. 262]. Слід зазначити, що це визначення ґрунтовно відображає сутність цього інституту права. Ця дефініція може слугувати базисом для встановлення особливостей процедур податкової амністії.

Правове регулювання податкового компромісу в Україні здійснюється відповідно до підрозділу 9-2 Перехідних положень Податкового кодексу України. Цей підрозділ установлює особливості уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу. Норми вказаного підрозділу були закріплені у Податковому кодексі України відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу», який набув чинності 25 грудня 2014 р.¹ (далі – Закон № 63-VIII). Дата набрання чинності вказаним Законом України є важливою, оскільки згідно із пунктом 12 підрозділу 9-2 Перехідних положень ПК України платники податків з метою застосування податкового компромісу мають право подати уточнюючі розрахунки або заяви відповідно до положень цього підрозділу протягом 90 календарних днів з дня набрання чинності цим підрозділом². Отже, платники податків могли скористатися процедурою досягнення податкового компромісу із контролюючим органом лише у 2015 р.

І. В. Приходько стверджує, що Закон № 63-VIII був загалом спрямований на встановлення діалогу між державою та платниками податків, звільнення платників податків від фінансової, кримінальної

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу : Закон України від 25.12.2014 № 63-VIII // База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/63-19> (дата звернення: 15.05.2021).

² Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.05.2021).

та адміністративної відповідальності за умови сплати незадекларованих та/або неузгоджених платежів з податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств, зменшення кількості адміністративних скарг до контролюючих органів та адміністративних позовів до суду [2, с. 169]. Напевно, додатковою метою ухвалення Закону № 63-VIII, про яку не згадує дослідниця, було забезпечення надходжень до державного бюджету України.

Згідно із нормами вказаного підрозділу під час досягнення податкового компромісу здійснюються такі процедури.

1. Звернення платника податків, який вирішив скористатися процедурою податкового компромісу, до органів податкової служби.

Перелік документів, які необхідно було подати платнику податків, встановлено в Методичних рекомендаціях щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу, затверджених наказом Державної фіскальної служби України від 17 січня 2015 р. № 13 (далі – Методичні рекомендації). Цей наказ втратив чинність 22 квітня 2016 р. у зв'язку із припиненням дії норм, які надавали можливість суб'єктам господарювання скористатися процедурою правового компромісу.

Згідно із пунктами 3.1 і 3.4. Методичних рекомендацій платнику податків необхідно було надати податковій службі:

- уточнюючий розрахунок з податку на додану вартість та/або податку на прибуток підприємств за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р., в якому було б визначено суму завищення витрат, що враховуються під час визначення об'єкта оподаткування;

- перелік (опис) господарських операцій, щодо яких здійснено уточнення показників податкової декларації;

- заяву, в якій платником податків зазначається інформація щодо мотивів подання уточнюючого розрахунку для застосування до нього процедури досягнення податкового компромісу.

У випадках, коли податкові зобов'язання визначаються контролюючим органом, платнику податків необхідно звернутися із заявою про намір досягнення податкового компромісу¹. Отже, у підзаконному акті закріплено детальний перелік документів, які необхідно було подавати підприємству для застосування процедури податкового компромісу.

¹ Методичні рекомендації щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу : затв. Наказом Держ. фіскальної служби України від 17.01.2015 № 13 // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0013872-15> (дата звернення: 15.05.2021). Втратили чинність.

І. В. Приходько наводить дані, що за досягненням податкового компромісу в органи фіскальної служби звернулися 8 174 платники податків, а скористалися таким компромісом 6 152 з них. За результатами податкового компромісу до державного бюджету надійшло 793,9 млн грн [2, с. 169]. Відмітимо, що це достатньо значні, хоча і не вражаючі показники ефективності вказаного Закону.

2. Узгодження суми податкового зобов'язання податковим органом або ухвалення рішення про проведення документальної позапланової перевірки.

Згідно із пунктом 3 підрозділу 9-2 Перехідних положень ПК України в окремих випадках для узгодження суми податкового зобов'язання варто провести документальну позапланову перевірку. При цьому рішення про проведення такої перевірки необхідно ухвалити протягом 10 робочих днів із дня подання уточнюючого розрахунку платником податку¹. Порядок ухвалення рішення про проведення перевірки встановлено у підзаконних актах Державної фіскальної служби України.

Як зазначено у пункті 3.5 Методичних рекомендацій, рішення про проведення такої перевірки ухвалюється керівником контролюючого органу на підставі колегіального розгляду поданих документів структурними підрозділами податкової служби. Зокрема, у колегіальному розгляді цього питання беруть участь відділи оподаткування юридичних осіб, доходів і зборів з фізичних осіб, податкового та митного аудиту, погашення заборгованостей та інші. Ухвалене рішення оформлюється протоколом². Отже, питання про проведення документальної позапланової перевірки вирішується колегіально протягом встановленого періоду.

Рішення про проведення перевірки або узгодження суми податкового зобов'язання повідомляється суб'єкту підприємництва. Якщо контролюючий орган повідомив платника податків про відсутність необхідності проведення документальної позапланової перевірки, сума задекларованих зобов'язань вважається узгодженою.

Коментуючи можливість призначення документальної позапланової перевірки у межах процедури податкового компромісу,

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.05.2021).

² Методичні рекомендації щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу : затв. Наказом Держ. фіскальної служби України від 17.01.2015 № 13 // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0013872-15> (дата звернення: 15.05.2021). Втратили чинність.

Ю. В. Касперович стверджує, що Закон України № 63-VIII містить певні корупційні складові, оскільки чітко не регламентує підстави проведення документальних позапланових перевірок у межах процедури досягнення податкового компромісу. Виникає висока ймовірність втручання людського суб'єктивного фактора з боку працівників фіскальних органів [3, с. 63]. Дійсно, така можливість існує. Але встановлення колегіальності ухвалення рішення про проведення документальної позапланової перевірки суттєво знижує ризик корупції.

3. Проведення документальної позапланової перевірки. Ця процедура є факультативною, оскільки ухвалення рішення про проведення цієї перевірки є необов'язковим.

Порядок проведення позапланової документальної перевірки встановлено у статтях 78, 82 та 85 Податкового кодексу України. Специфіка здійснення такої перевірки в умовах досягнення податкового компромісу полягає в тому, що перевірка проводиться виключно щодо уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань.

У листі комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики від 10 березня 2015 р. пояснюється, що документальні позапланові перевірки контролюючими органами господарської діяльності платника податків під час досягнення процедури податкового компромісу можуть проводитися лише в межах податкових (звітних) періодів та суб'єктів господарювання, про господарські операції (взаємовідносини) з якими платник податків подав уточнюючі розрахунки¹. Це роз'яснення достатньо чітко окреслює сферу податкового контролю в разі проведення документальної позапланової перевірки.

Як встановлено у пункті 3 підрозділу 9-2 Перехідних положень ПК України, податковий орган за результатами проведення позапланової документальної перевірки ухвалює одне з двох можливих рішень. По-перше, він може ухвалити податкове повідомлення-рішення у разі виявлення порушень платником податків вимог податкового законодавства. По-друге, орган податкового контролю має право скласти довідку в разі відсутності таких порушень, що підтверджує правомірність визначення сум податкових зобов'язань в уточнюючому розрахунку². Указані документи надсилаються платнику податків.

¹ Лист комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики від 10.03.2015 № 04-27/10-598 // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v_598450-15 (дата звернення: 15.05.2021).

² Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.05.2021).

Т. О. Голоядов наголошує на дотриманні прав платника податків під час проведення позапланової документальної перевірки, зокрема і під час узгодження податкових зобов'язань у межах здійснення процедури податкового компромісу [4, с. 28]. Варто звернути увагу, що запровадження інституту податкового компромісу має сприяти зменшенню судових і адміністративних спорів, а не збільшувати їх.

4. Завершальною процедурою досягнення податкового компромісу є сплата платником податків податкових зобов'язань, визначених в уточнюючому розрахунку та/або податковому повідомленні-рішенні.

Акцентуємо увагу на тому, що відповідно до положень підрозділу 9-2 Перехідних положень ПК України тривалість процедури досягнення податкового компромісу не має перевищувати 70 календарних діб із дня, наступного за днем подання уточнюючого розрахунку¹. Саме у вказаний термін слід завершити всі процедури у межах досягнення податкового компромісу.

Отже, законодавчі й підзаконні акти України детально регламентують дії платника податків і повноваження податкового органу під час здійснення податкового компромісу.

Процедури здійснення податкової амністії законодавством не врегульовано, оскільки наразі відсутній закон України, який передбачав би здійснення такої амністії. Разом із тим у працях науковців дано певну характеристику порядку проведення податкових амністій у зарубіжних країнах. Зокрема, Н. П. Лисецька стверджує, що амністія передбачає надання державою своїм громадянам права добровільно задекларувати всі активи та доходи, що їм належать, не показуючи джерел їх отримання. Тому в законодавстві про здійснення податкової амністії варто передбачити такі норми права, які б дозволяли відрізнити кошти, отримані злочинним шляхом, від доходів, з яких не були сплачені податки [5, с. 197]. Погодимось із тим, що запровадження процедури перевірки отримання грошових коштів, які підлягають податковій амністії, є важливою умовою її застосування.

Погоджуємося також із думкою І. В. Пивовара, який зазначає, що міжнародний досвід проведення податкових амністій для України має вагоме значення. У їх межах контролюючий орган приймає декларації громадян про доходи, з яких не були сплачені податки у попередніх періодах, здійснює порівняння відомостей, указаних у деклараціях, із даними, які містяться у відкритих джерелах, та визначає суми податкових зобов'язань [6, с. 450]. Зазначимо, що конкретні процедури, що здійснюються у межах податкової амністії, необхідно встановити у законі про податкову амністію.

¹ Там само.

На нашу думку, під час ухвалення закону України, який регламентуватиме податкову амністію, необхідно передбачити процедуру звільнення громадянина від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. Разом із тим не можна допустити легалізації грошових коштів, отриманих унаслідок вчинення інших злочинів [8, с. 98]. Варто погодитися із тим, що застосування податкової амністії може передбачати звільнення від кримінальної відповідальності у разі вчинення лише одного злочину – ухилення від сплати податків.

30 березня 2021 р. Верховною Радою України у першому читанні ухвалено проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» № 5153 (далі – Законопроект № 5153). Указаний Законопроект передбачає здійснення заходів податкової амністії в Україні.

Відповідно до Законопроекту № 5153 передбачено такі процедури, необхідні для ухвалення рішення про здійснення податкової амністії.

1. До подання декларації про кошти, з яких не сплачено податки, до органів податкової служби декларант має розмістити кошти в національній та іноземній валюті у готівковій формі та/або банківських металах на поточних рахунках зі спеціальним режимом використання в банках України.

2. Платник податків подає одноразову (спеціальну) добровільну декларацію до центрального податкового органу.

3. Податковий орган визначає базу для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування.

4. Допускається додаткове розміщення коштів на спеціальних рахунках та подання уточнюючої декларації.

5. Сплата декларантом у повному обсязі суми збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування за встановленими ставками¹.

Отже, вказаний Законопроект установлює перелік послідовних етапів здійснення податкової амністії в Україні. Визначити конкретні

¹ Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету : від 25.02.2021 № 5153 / ініціатор В. О. Зеленський // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71231 (дата звернення: 15.05.2021).

дії правозастосовних органів у межах кожного з етапів поки що неможливо, оскільки Законопроект ще не ухвалено в цілому. Відповідно, для його виконання не розроблено жодного підзаконного акта.

Висновки

Підбиваючи підсумки, варто зазначити, що під час досягнення податкового к

суми податкового зобов'язання податковим органом або призначен омпромісу законодавство передбачає такі процедури:

- подання платником податків необхідних документів до контролюючого органу;
- узгодження ня документальної позапланової перевірки;
- проведення перевірки та повідомлення платника податків про її результати;
- завершальним етапом є сплата суб'єктом господарювання податкових зобов'язань, визначених в уточнюючому розрахунку або податковому повідомленні-рішенні, ухваленому за результатами проведення документальної позапланової перевірки.

Процедура досягнення податкового компромісу застосовувалась в Україні у 2015 р. Досвід цієї процедури можна використати у майбутньому шляхом унесення необхідних змін до підрозділу 9-2 Перехідних положень ПК України.

Виходячи зі світового досвіду та положень зареєстрованих у Верховній Раді України законопроектів, можна назвати такі процедури, які здійснюються під час податкової амністії:

- подання громадянами або юридичними особами встановлених у законодавстві документів до податкових органів;
- розміщення задекларованих грошових коштів на спеціальних рахунках у банках;
- здійснення перевірки джерел отримання таких грошових коштів з метою недопущення легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом;
- сплата визначеного законодавством збору;
- звільнення платника податків від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків.

Водночас порядок здійснення податкової амністії слід установлювати у спеціальному законодавчому акті, яким буде запроваджено податкову амністію в Україні. Також вважаємо можливим ухвалення окремого закону України «Про організаційно-правові засади податкової амністії». Цей законодавчий акт міг би встановлювати умови та порядок проведення податкових амністій в Україні у майбутньому.

Список бібліографічних посилань: 1. Головань Т. Г. Проблеми впровадження податкового компромісу в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. № 5 (14). С. 55–59. 2. Приходько І. В. Перспективи

проведення податкової амністії капіталів фізичних осіб в Україні (з урахуванням результатів податкового компромісу 2014 року). *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 4. С. 167–172. **3.** Касперович Ю. В. Податковий компроміс як елемент податкової реформи в Україні. *Економіка та держава*. 2015. № 2. С. 61–64. **4.** Голоядов Т. О. Податкові перевірки як форма податкового контролю. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2017. № 27. С. 26–28. **5.** Лисецька Н. П. Світова практика впровадження податкових амністій: досвід для України. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2020. № 1–2. С. 192–207. **6.** Пивовар І. В. Податкова амністія: правовий аналіз зарубіжного досвіду. *Альманах права*. 2018. № 9. С. 448–452. **7.** Шульга Т. М. Поняття податкової амністії та міжнародний досвід її застосування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 261–263. **8.** Сиромятнікова М. С. Сутність і зміст правового компромісу і податкової амністії. *Право і безпека*. 2020. № 1 (76). С. 95–100.

Надійшла до редколегії 20.05.2021



Syromiatnikova M. S. Tax Compromise and Tax Amnesty Procedures Implementation

The research is focused on the problems of legal regulation of certain procedures of tax compromise and tax amnesty. The scientific article's relevance is justified because certain procedures of tax compromise and tax amnesty should contribute to the balance of legitimate interests of citizens and the state. The purpose of the study is to identify propositions for amending the current legislation of Ukraine, establishing the possibility of reaching a tax compromise or the introduction of a tax amnesty. Scientific works of Ukrainian researchers, laws, and regulations were used in the process of studying the problem.

The scientific novelty of this article is to make propositions for the development and adoption of a separate Law of Ukraine "On the Organizational and Legal Framework of Tax Amnesty", which would establish the conditions and procedure for tax amnesty in Ukraine in the future.

The procedures of the tax compromise are the submission of documents specified by law to the tax authorities, the decision on the need for an unscheduled documentary audit, approval of the amount of tax liability, and payment of funds by a taxpayer. The procedures for placing funds in special accounts in banks, submitting a declaration to the tax authorities and verifying the sources of receipt of the declared funds are applied during the tax amnesty. The final stage of the tax amnesty is the payment of the fee specified by law. A mandatory condition of the tax amnesty is the release of a taxpayer from criminal liability for tax evasion.

The results of the study can be used in lawmaking, law-enforcement practice, and the educational process.

Key words: tax compromise, tax amnesty, legal regulation, tax authorities, a taxpayer.

