



тих продуктів, або до палива з відновлюваних ресурсів, а також електроенергії з сонячної, вітрової, хвильової, приливної або енергії геотермального походження, гідравлічного походження, виробленої в гідроенергетичних установках, генерованої з біомаси або із продуктів, вироблених з біомаси, генерованої з метану, що виділяється на занедбаних шахтах, отриманої від паливних елементів; а також до енергетичних продуктів, що використовуються для комбінованого виробництва тепла та енергії; які застосовуються для перевезення товарів та пасажирів залізничним та іншими видами транспорту; енергетичних продуктів, що поставляються для використання як паливо для навігації та електроенергія, вироблена на борту корабля.

У контексті надання податкових преференцій на енергетичні продукти на увагу заслуговує стаття 17 Директиви. Вона, з одного боку, закріплює зобов'язання держав-членів дотримуватися мінімальних ставок оподаткування, проте, з іншого – наводить перелік випадків, коли допускається оподаткування за преференційними ставками для певних суб'єктів. Цей виняток поширюється на енергоємні підприємства та спеціальні зобов'язання уряду, а також на енергоносії та електроенергію. Іще одним позитивним напрацюванням Директиви є надання певних переваг благочинним організаціям.

Аналіз документа визначив, що значний акцент у Директиві зроблено на екологічно свідомій позиції ЄС як учасника Конвенції ООН про зміну клімату та Кіотського протоколу. Оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії, коли це необхідно, є одним з інструментів покращання екологічної ситуації, тому Директивою Ради ЄС 2003/96/ЄС встановлено певні знижені ставки оподаткування у межах преференційного режиму для продуктів, які є відновлюваними джерелами енергії.

Політика ЄС у сфері акцизних зборів спрямована на боротьбу зі споживанням тютюну, алкоголю та екологічно шкідливих енергоносіїв, стимулювання виробництва більш якісної продукції та на вирішення деяких екологічних проблем. Пільгове

оподаткування суттєво не впливає на конкуренцію, а також часто має технічний характер. Значна частина положень Податкового кодексу України відповідають вимогам пільгового режиму, передбаченого для всіх категорій товарів, що регулюється Директивою Ради ЄС 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р. Однак існує значна кількість неузгоджених норм. Відмінністю українського законодавства у підході до пільг від ЄС є відсутність звільнень для малих виробників. Тому Україна має змінити концептуальний підхід до акцизного оподаткування відповідно до директив ЄС, гармонізувати термінологічні визначення підакцизних товарів, передбачити технічні звільнення алкогольних та тютюнових виробів, що не призначені для вживання людиною. Необхідним є встановлення пільг для малих підприємств – виробників підакцизних товарів. Важливим напрямом реформування вбачається звільнення від акцизного оподаткування енергоносіїв подвійного призначення, соціально спрямованих і екологічно чистих джерел енергії та електроенергії.

### Список використаної літератури

1. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC // Official Journal. – 2009. – № L 9. – P. 12–30.
2. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal. – № L 316. – 1992. – P. 21–27.
3. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification) // Official Journal. – 2009. – № L 176. – P. 24–36.
4. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity // Official Journal. – № L 283. – 2003. – P. 51–70.

Стаття надійшла до редакції 03.06.2014 р.

УДК 347.73

**М. П. Кучерявенко,**

*д.ю.н., професор, академік Національної академії правових наук України, завідувач кафедри фінансового права, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого;*

**Є. М. Смичок,**

*здобувач Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

## ПОДАТКОВИЙ КОМПРОМІС: ПЛАТИТИ НЕМОЖЛИВО ЗАЛИШИТИ

*У статті досліджено проблемні аспекти запровадження в Україні податкового компромісу. Проаналізовано вплив податкового компромісу на формування місцевих бюджетів. Запропоновано шляхи вирішення деяких проблемних питань, пов'язаних з трансформацією схеми виконання платниками податків податкових зобов'язань.*

*В статье исследованы проблемные аспекты внедрения в Украине налогового компромисса. Осуществлен анализ влияния налогового компромисса на формирование местных бюджетов. Предложены пути решения некоторых проблемных вопросов, связанных с трансформацией схемы выполнения налогоплательщиками налоговых обязательств.*

*The article explores the problematic aspects of the implementation in Ukraine tax compromise. Analyzed the impact of tax compromise in the formation of local budgets. The ways of solving some of the problematic issues related to the transformation of the scheme compliance of taxpayers with tax liabilities.*



*In our view, is for the attention of the draft Law on the tax compromise is the global (even already nontax) problem. Flagrant today is necessary and appropriate for the decentralization of the state. We believe that it is not only the problem of the relation of the administrative-territorial units, it permeates all kinds of social relations through. And in the tax regulation is necessary to fundamentally reform the «unitary-totalitarian» model of the tax system. It's not only the distribution of taxes between budgets. The problem is deeper.*

*In fact, the problem of tax compromise for the three subjects of tax relations: the state, local communities and taxpayers. With regard to the first and last, the draft of the Law in one way or another they take into account, but local communities supposedly does not exist. How can this be? In our particular case, the tax compromise provides for adjustment of funds coming into the budgets for corporate income tax and value added tax. Just note that these types of taxes in Ukraine belong to the nation-wide. However, national tax regime does not mean that he will be 100% to be spent only on the provision of public needs. If local taxes and fees were paid to local budgets, the vast majority of national distributed between the State Budget of Ukraine and local budgets, between different types of local budgets.*

*The question arises: why the state controls the means of imperative of local communities? And if the local budget objectively cannot release the payer from the payment of funds, in the mode of tax compromise, if it is deprived of the means, without which the existence of a certain area is on the verge of poverty. The idea of decentralization transform into a bright and empty slogan.*

**Ключові слова:** податковий компроміс, місцевий бюджет, принципи оподаткування, контролюючі органи.

Чи можливий компроміс саме в податковій сфері? Таке запитання виникає одразу після того, коли тобі пропонують платити податків менше, ніж ти повинен був заплатити, а саме така пропозиція містилася у проекті 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 було прийнято 19 липня 2014 року в першому читанні Верховною Радою України. І це з урахуванням того, що ніхто навіть не цікавився, чому саме ти їх не перерахував на користь держави або перерахував не в повному обсязі... Просто так вирішили... Так вирішила Держава! Держава, яка насамперед начебто повинна опікуватися саме своєчасним та повним наповненням бюджету, належним виконанням платниками свого головного обов'язку – сплати податків.

Ідея податкового компромісу викликала неабиякий інтерес та дискусію між бізнесом, владою, науковцями та іншими зацікавленими особами. Результатом такої дискусії стало внесення в законопроект безлічі правок і зауважень. До другого читання проект Закону про податковий компроміс «надходив» уже в доопрацьованій формі, з урахуванням деяких зауважень та з упевненістю ідеологів компромісу в позитивному результаті голосування. Але 2 вересня 2014 року законопроект про податковий компроміс був знятий з розгляду у Верховній Раді України, оскільки народні депутати не змогли проголосувати навіть за відправку документа на повторне друге читання. Проте зазначений факт не впливає на те, щоб не робити спроби впровадити в Україні податковий компроміс.

На наш погляд, поза увагою розробників проекту залишається глобальна (навіть уже неподаткова) проблема. Гострим питанням на сьогодні є необхідність та доцільність децентралізації в державі. Ми вважаємо, що це не лише проблема співвідношення адміністративно-територіальних одиниць, вона пронизує всі різновиди суспільних відносин наскрізь. І в податковому регулюванні треба принципово реформувати «унітарно-тоталітарну» модель податкової системи. Це не лише розподілення податків між бюджетами. Проблема лежить глибше.

Фактично питання податкового компромісу стосується трьох суб'єктів податкових правовідносин:

держави, територіальних громад і платників. Щодо перших і останніх, то проект Закону в тому чи іншому сенсі їх враховує, але територіальних громад нібито не існує. Як таке може бути? Детальніше. У нашому конкретному випадку податковий компроміс передбачає коригування коштів, що надходять до бюджетів з податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість. Відразу відзначимо, що зазначені види податків в Україні належать до загальнодержавних (ст. 9 Податкового кодексу України) [1]. Однак режим загальнодержавного податку ще не означає, що він буде на 100 % витратитися тільки лише на забезпечення державних потреб. Якщо місцеві податки і збори надходять до місцевих бюджетів, то переважна більшість загальнодержавних розподіляється між Державним бюджетом України та місцевими бюджетами або між різними видами місцевих бюджетів. Виникає запитання: чому держава імперативно розпоряджається коштами територіальних громад? А якщо місцевий бюджет об'єктивно не може звільнити платника від сплати коштів у режимі податкового компромісу, якщо він позбавляється коштів, без яких існування певної території буде на межі бідності. Ідея децентралізації перетворюється в яскравий і порожній лозунг. Вихід один – об'єктивно врахувати потреби і можливості територіальних громад в аспекті застосування податкового компромісу.

Саме тому в такій ситуації постає одвічне запитання: «Навіщо і як?». Пропонуємо розібратися. Почати, напевно, потрібно з того, що являє собою така категорія, як «податковий компроміс». Для більшості сучасних та розвинених країн поняття «податковий компроміс» не є новим або чимось незвичним. Наприклад, в Ірландії податковий компроміс було запроваджено в один з найбільш скрутних для держави моментів як певну добровільну акцію декларування недоплачених платежів до бюджету, у ході якої було кардинально змінено фінансову ситуацію у країні. Треба сказати, що Ірландія пройшла цей шлях ще в далекому 1998 році. Під час існування режиму податкового компромісу в Італії було задекларовано понад 100 млрд євро, а сплачено до бюджету приблизно 7 % від наведеної суми. Для таких країн, як Великобританія, Німеччина та США, податковий компроміс є звичним явищем, яке виражається в тому, що податкові органи вказаних країн з певною періодичністю знижують ставки



тих чи інших податків та звільнять осіб-платників від відповідальності у разі порушення податкового законодавства [3].

**Положення законопроекту, які потребують доопрацювання.** У нашому випадку, спираючись на приписи згаданого вище проекту Закону, податковий компроміс розглядається як режим звільнення від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності платників податків або їх посадових (службових) осіб за зниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, завищення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість і від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток [3]. Треба зазначити, що режим податкового компромісу пропонується застосовувати за податкові періоди до 1 січня 2014 року. У даному випадку потрібно зауважити, що, коли законодавець веде мову про всі «податкові періоди до 1 січня 2014 року», він вводить в оману не лише себе, а й недосвідчених платників податків. Адже що робити з таким явищем, як позовна давність? Нагадаємо, що до податкових правопорушень та застосування фінансових санкцій, наприклад, встановлено трирічний строк позовної давності. Таким чином, податкові періоди, за якими може бути застосовано податковий компроміс, автоматично обмежуються строком позовної давності за відповідним порушенням.

Критики запровадження в Україні податкового компромісу наголошують також на тому, що такий підхід руйнує один з основних принципів податкового законодавства – принцип рівності [4]. На нашу думку, така позиція заслуговує на неабияку увагу. Саме принцип рівності всіх платників перед законом та недопущення проявів податкової дискримінації є тим базисом, на якому ґрунтується забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від їх соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Таким чином, вводячи податковий компроміс у дію, держава фактично ставить платників податків, які добросовісно виконували свої податкові обов'язки, та платників податків, які виконували їх з певними порушеннями або взагалі не виконували, у нерівні правові умови.

Ще одним досить спірним положенням є те, що проект Закону втручається в інші галузі права. Навіть при недетальному аналізі тексту законопроекту видно, що однією з цілей, яку переслідує законодавець, є звільнення осіб-порушників від відповідальності. У цьому випадку потребує уточнення той момент, що для податкових правовідносин характерним є плюралістичний підхід до відповідальності, яка застосовується до порушників податкового законодавства. Тобто у сфері оподаткування поряд з фінансовою відповідальністю діє відповідальність адміністративна та кримінальна. І якщо вже говорити про цілковите звільнення від відповідальності у сфері оподаткування, то ми неминуче будемо заручниками ситуації, коли певного

врегулювання та коригування будуть потребувати і адміністративне, і кримінальне право. У запропонованому проекті Закону таке питання вирішується, м'яко кажучи, непрофесійно, і це при тому, що у висновках, які надавалися на вказаний проект Закону, наголошувалося саме на цьому [4].

Наступним моментом, який викликає неабиякий інтерес, є цифри, наведені в законопроекті, а саме: 85 та 15 %. Одразу зазначимо, що сума заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, згідно з проектом Закону, сплачується в розмірі 15 %. При цьому 85 % такої суми вважаються погашеними [2]. Виникає запитання: а чому саме 85 та 15? Чому не 50 на 50, чи 60 на 40? Відповіді або хоча б обґрунтування таких розрахунків нам знайти не вдалося. Зате сьогодні в бізнес-колах тривають активні дискусії з приводу того, що сума в 15 % є занадто високою. Представники бізнесу наполягають на ставці 5–10 % і не більше. Повертаючись до зарубіжного досвіду застосування режиму податкового компромісу, потрібно зазначити, що в Італії податковий компроміс (амністія) проводився у декілька етапів, і для кожного з етапів була характерна індивідуальна ставка «компромісного платежу», яка не перевищувала 7 % [5].

**Податковий компроміс та дискреційні повноваження контролюючих органів.** Не обійшлося в законопроекті і без певних намагань владної сторони надати собі певні преференції та переваги, розширити власні дискреційні повноваження. Так, в абз. 3 п. 4 проекту Закону мова йде про те, що контролюючий орган надсилає протягом 10 днів з дня, наступного за днем подання уточнюючого розрахунку, відповідний запит, який містить інформацію про можливі порушення платником податків вимог податкового законодавства [2]. Саме наявність словосполучення «можливі порушення» насторожує. Така правова конструкція не наділена навіть часткою визначеності. Тому ми поділяємо думку, що, виходячи зі змісту такої норми, контролюючий орган на свій розсуд може визначати весь перелік можливих порушень і, відповідно, необґрунтовано завищувати суму податкових зобов'язань, яка підпадатиме під режим податкового компромісу. Крім того, оскільки проект не містить вимог щодо порядку узгодження з платником податків таких «можливих порушень» і суми податкової заборгованості, то таке узгодження також призведе до суб'єктивізму у прийнятті відповідних рішень [4].

Згідно з п. 6 проекту Закону уточнення платником податків податкових зобов'язань шляхом подання уточнюючого розрахунку не впливає на розмір податкових зобов'язань його контрагентів [2]. Але в такому випадку ніде не говориться про те, що контролюючим органом забороняється прийти до такого контрагента з перевіркою. І якщо платник податків – суб'єкт податкового компромісу – набуває певних податкових привілеїв, погоджуючись на умови, запропоновані контролюючим органом, він мимоволі стає і «донором» таких органів щодо негативної інформації про своїх контрагентів.

Ще одним цікавим моментом проекту Закону





щодо запровадження податкового компромісу є те, що платнику податків надається право на адміністративне та/або судове оскарження податкового повідомлення-рішення, яке прийнято за результатами розгляду контролюючим органом уточнюючого розрахунку [2]. Законопроектотом цілком логічно закріплюється положення про те, що податковий компроміс у цьому разі не застосовується до неузгодженої суми. Фактично платник податків може оскаржувати будь-яке рішення, ухвалене контролюючим органом у межах режиму податкового компромісу. І це правильно з огляду на законодавчі приписи з цього питання. Але якщо ми говоримо про компроміс, то навіщо до явища, яке за змістом характеризується наявністю двох суб'єктів – платника податків і контролюючого органу (держави), долучати ще третю сторону – суд. На нашу думку, саме визначення поняття «компроміс» уже містить розуміння того, що сторони приходять до загальногo знаменника з певного питання та не претендують на більше. Причому до такого знаменника суб'єкти йдуть шляхом власних поступок, рухаючись назустріч один одному. Якщо одній зі сторін такого компромісу надавати право ухилитися від нього або можливість схитрувати, то це вже не компроміс, а щось інше.

Наступним, на чому важливо зупинитися, є те, що у разі, коли великий платник податків не скористався податковим компромісом та не сплатив до бюджету податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за податкові періоди до 1 січня 2014 року, контролюючий орган після закінчення строку подання уточнюючого розрахунку для застосування податкового компромісу проводить документальну перевірку такого платника податків (п. 12 проекту Закону) [2]. Незрозуміло, чому цей пункт застосовується лише щодо великих платників податків? Напевно, законодавець не вважає за потрібне обтяжувати себе документальними перевірками середніх та малих платників податків. У даній ситуації всі інші платники податків, за винятком великих, можуть спати спокійно та не перейматися з приводу того, що до них постукають у двері контролюючі органи. Видається, що такий підхід нової влади деякою мірою залишився з певним осадом їх попередників, які першочергово звертали увагу на великі й ласі «шматки» бізнесу та фінансових потоків, іноді забуваючи про всіх інших.

На наше переконання, податкове законодавство повинне ґрунтуватися насамперед саме на єдиному підході до всіх його суб'єктів. Це стосується не лише надання певних привілеїв, а й застосування негативних правових явищ, якими для платників податків, безумовно, є документальні перевірки. І нарешті, якщо вчитатися у зміст наведеного пункту законопроекту, знову-таки стикаємося з тим, що владний суб'єкт намагається штучно розширити кордони власного розсуду. Так, передбачаючи проведення суцільних перевірок великих платників податків, які не скористалися податковим компромісом, законодавець запроваджує примус на їх проведення, у тому числі і тих платників, які не мали

порушень [4].

Крім того, запропонована процедура податкового компромісу містить певні ризики для платника податків у випадку, коли такий платник податку надіслав контролюючому органу уточнюючий розрахунок і, відповідно, оприлюднив свої тіньові кошти, а в подальшому компромісу не було досягнуто, що матиме своїм наслідком притягнення такого платника податку до фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності [4].

На нашу думку, проект Закону щодо податкового компромісу взагалі ставить під сумнів необхідність та доцільність проведення контролюючими органами відповідних перевірок. Фактично, запроваджуючи режим податкового компромісу, контролюючі органи розписуються у власній неспроможності здійснювати податковий контроль на тому рівні, який би дозволяв виявляти та попереджувати порушення податкового законодавства, сприяти наповненню бюджетів та інших грошових фондів. Звичайно, у цьому випадку ми знову можемо посилатися на попередників і стверджувати, що ми ні в чому не винні. Але, напевно, такий підхід першочергово підкреслює слабкість того, хто виправдовує себе та вказує пальцем на сусіда. Ми не говоримо, що податковий компроміс – це погано. Ми вважаємо, що запроваджувати режим податкового компромісу лише з метою дискредитації попередників (а така позиція чітко прослідковується з риторики деяких посадових осіб) та з надією наповнити бюджет – це утопічна омана, яка може повернутися іншим боком і до тих, хто їй піддався.

Безумовно, введення податкового компромісу, або, як нині модно говорити, «податкової амністії» (хоча, на нашу думку, таке твердження є не зовсім влучним), містить і ряд позитивних моментів. Насамперед позитив полягає в тому, що деякі платники податків дійсно погодяться з умовами, запропонованими владою як податковий компроміс. При цьому однозначно наповниться Державний бюджет України, який на сьогодні, як ніколи, потребує фінансових вливань. До позитиву можна віднести і те, що податковий компроміс скоротить термін надходження таких «несподіваних» фінансових вливань до бюджету. Усі ми розуміємо, що практика стягнення податкової заборгованості в судовому порядку дуже розтягнута в часі. У цьому плані податковий компроміс посприє не тільки прискоренню руху грошової маси, а й розвантажить контролюючі органи від витрат на судові процеси. Потрібно сказати, що розглядуваний проект Закону про податковий компроміс вже не є актуальним. Але ідея щодо запровадження в Україні спеціального режиму звільнення осіб – порушників податкового законодавства – від відповідальності обговорюється і досі. У будь-якому випадку податковий компроміс породжує більше запитань, аніж дає відповідей на них.

#### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92.
2. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових