

І.В. Приходько,
здобувач КиМУ

ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ ЯК ІНСТИТУТУ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

У статті розглядаються наукові та законодавчі підходи до понять “амністія”, “податкова амністія”. Визначено міжгалузевий характер інституту амністії. Проаналізовано визначення “податкова амністія” як інституту податкового права, досліджено її сутність та ознаки. Основними ознаками податкової амністії визнано видання її як державно-правового акту (закону), що діє відносно певного кола осіб, які не виконали свої податкові зобов’язання, та наявність пропозицій таким особам сплатити певні (додаткові) платежі або виконати податкові зобов’язання в обмін на непритягнення їх до відповідальності за порушення податкового законодавства. Спираючись за виокремлені ознаки, сформульоване авторське поняття “податкова амністія”.

Ключові слова: амністія, податкова амністія, платники податків, податкові зобов’язання.

В статье рассматриваются научные и законодательные подходы к понятиям “амнистия”, “налоговая амнистия”. Определен межотраслевой характер института амнистии. Проанализировано определение “налоговая амнистия” как института налогового права, исследована ее сущность и признаки. Основными признаками налоговой амнистии указано принятие ее как государственно-правового акта (закона), действующего относительно определенного круга лиц, которые не выполнили свои налоговые обязательства, и наличие предложений таким лицам оплатить определенные (дополнительные) платежи или выполнить налоговые обязательства в обмен на непривлечение их к ответственности за нарушение налогового законодательства. Опираясь за выделенные признаки, сформулировано авторское понятие “налоговая амнистия”.

Ключевые слова: амнистия, налоговая амнистия, налогоплательщики, налоговые обязательства.

Paper deals with scientific and legislative approaches to the concepts of “amnesty”, “tax amnesty”. The interdisciplinary nature of an institution of amnesty is defined. The definition of the “tax amnesty” as an institution of the tax law is analyzed; its nature and characteristics are studied. As the main features of the tax amnesty are indicated its acceptance as a public-legal act (law) in force with respect to a certain circle of persons who have not fulfilled their tax obligations, and the availability of offerings such persons to pay certain (additional) payments or fulfill tax obligations in exchange for the failure of a responsibility for violation of tax laws. Leaning over the extracted features, the author formulated the concept of “tax amnesty”.

Keywords: amnesty, fiscal amnesty, taxpayers, tax liabilities.

Останнім часом у літературі і засобах масової інформації все частіше можна стикнутися з поняттям “податкова амністія”. Значеним терміном у своїх роботах оперували Т.В. Паєнтко [1, с. 227], О.П. Селезень [2, с.], О.Л. Палій [3], Н.Г. Поплевічева [4, с. 301], І.О. Трубін, М.В. Кармаліта [5, с. 40], І.Р. Безпалько

[6, с. 34], Т.О. Белова [7, с. 25] та інші, проте за відсутності визначення такого поняття в податковому законодавстві (у Податковому кодексі України поняття “податкова амністія” або “амністія” не закріплене [8]), у науковій площині утворилися різні підходи до його визначення. Так, за визначенням І.Р. Безпалько, податковою амністією є сукупність спеціальних заходів економічного та адміністративного характеру, що здійснюються державою з метою легалізації фінансових ресурсів тіншового ринку та помилування осіб, які здійснили податкові правопорушення [6, с. 34]. На думку Д. Голосніченка, податкова амністія – це звільнення юридичних та фізичних осіб від юридичної відповідальності за приховування доходів, несплату податків, невнесення платежів [9, с. 18]. М. Кривовяз, Л. Іскренко вважають, що податкова амністія – це легалізація коштів, з яких їх платниками не були сплачені податки або були інші порушення законодавства щодо їх отримання [10]. І.О. Трубін, М.В. Кармаліта зазначають, що податкова амністія – це ряд заходів із надання платникам податків права сплатити ті податкові платежі, строк сплати яких минув [5, с. 40], тощо.

У Великому тлумачному словнику амністія (грец. *αμνηστια* – прощення) визначається як повне або часткове (заміна м’якшим) звільнення від кримінальної відповідальності і покарання певної категорії осіб, винних у вчиненні злочинів, що здійснюється на підставі спеціального акту державної влади [11, с. 32]. Більш широке поняття амністії надається у Великій Радянській енциклопедії, де зазначається, що “амністія – це 1) звільнення осіб, що скоїли злочини, від покарання або заміна цим особам покарання менш суворим; 2) зняття судимості з осіб, що раніше відбували покарання; 3) звільнення осіб, які скоїли проступки, що караються в адміністративному чи дисциплінарному порядку від відповідних заходів покарання [13, с. 67]. В.І. Даль трактував амністію як “загальне пробачення, помилування винуватих” [13, с. 32]. Тобто у переважній більшості тлумачних словників амністія визначається як звільнення від відповідальності осіб, що скоїли злочини або правопорушення. Проте етимологічне визначення категорії, що досліджується, не збігається з її визначенням у правовому полі. Отже, необхідно визначити, в чому полягає сутність амністії як правового інституту.

Ще донедавна серед правознавців була розповсюдженою думка, що інститут амністії притаманний виключно кримінальному праву [14, с. 224; 15, с. 8–12]. Ця позиція ґрунтувалася на правовій базі, якою врегульовувалося надання амністії в Україні. Так, відповідно до ст. 1 Закону України “Про застосування амністії в Україні” від 01.10.1996 № 392/96-ВР амністією є повне або часткове звільнення від відбування покарання осіб, визнаних винними у вчиненні злочину, або кримінальні справи стосовно яких розглянуті судами, але вироки стосовно цих осіб не набрали законної сили [16]; у ст. 86 Кримінального кодексу України закріплювався порядок і підстави надання амністії [17] і т.ін.

Проте з часом все більшої вагомості набувала думка, що амністія є міжгалузевим інститутом. Прийняття Конституції України, у ст. 92 якої закріплювалося, що амністія оголошується виключно законом [18], обумовило позицію науковців щодо того, що амністія є конституційно-правовим інститутом, оскільки, за їх визначенням, звільнення осіб від покарання, зняття судимості з осіб, що раніше відбували покарання, та заміна цим особам покарання менш суворим є виключно проявом волі держави, яка вже згодом приймає певні форми в галузевому законодавстві – кримінальному, адміністративному і т.ін. [19, с. 118; 20, с. 41].

Аналіз сучасного національного законодавства переконує, що поняття “амністія” використовується в багатьох галузях права:

1) в адміністративному – у Кодексі про адміністративні правопорушення України у ст. 247 видання акта амністії, якщо він усуває застосування адміністративного стягнення як обставину, що виключає провадження в справі про адміністративне правопорушення [21];

2) в цивільному – Цивільний кодекс України у ст. 1176 закріплює амністію як підставу не відшкодування шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування, прокуратури або суду [22];

3) в кримінально-виконавчому – в Кримінально-виконавчому кодексі України у ст. 4 як підстава для виконання і відбування покарання визначається амністія [23].

За визначеннями теоретиків права, інститут права, який регулюється нормами не однієї, а декількох галузей права, визначається як міжгалузевий [24, с. 218]. Виходячи з аналізу нормативних актів, які врегульовують амністію, можна констатувати, що вона має міжгалузевий характер, а отже, можна підтримати думку науковців щодо того, що поняття амністії, як правового інституту, врегульовується нормами різних галузей права, а це, у свою чергу, переконує нас в тому, що амністія як правовий інститут існує в різних галузях права.

Податкове законодавство, як зазначалося раніше, не закріплює інституту “амністія” і не надає його визначення, проте в науковій площині зазначений термін використовується досить активно. Крім того, останнім часом активізувався процес розроблення законопроектів, які б передбачали проведення в Україні податкової амністії (у Верховиній Раді зареєстровано законопроекти “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)” від 28.12.2014 № 71-VIII, в якому пропонується проведення амністії капіталів [25]; “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” № 4930 від 26.05.2014, в якому розроблено механізм проведення податкового компромісу [26] і т.ін.). У зв’язку з цим, виникає нагальна потреба в аналізі та визначенні поняття податкової амністії як інституту податкового права, що потребує дослідження сутності та ознак такої амністії, спираючись на які, можна сформулювати таке визначення.

Насамперед, податкова амністія, як і будь-інша, може бути прийнята лише виключно за волевиявленням держави, яка проявляється у виданні певного державно-правового акту, бо, як зазначалося раніше, у ст. 92 Конституції закріплювалося, що амністія оголошується виключно законом. За визначенням Т.О. Белової, з фінансово-правової точки зору, виключне право держави приймати рішення про застосування податкової амністії обумовлено характером податкових відносин, а саме – податковим суверенітетом, тобто виключним правом держави в межах власної території встановлювати та стягувати податки [7, с. 26]. Отже, однією з ознак амністії є те, що вона становить видання державно-правового акту – закону, що регулює певні відносини.

Переходячи до розгляду відносин, на втручання яких повинен бути спрямований Закон про податкову амністію, зазначимо, що єдиної, усталеної позиції в цьому питанні немає. За визначенням М.М. Соловйова, амністія спрямовується на звільнення осіб, що скоїли податкові правопорушення [27, с. 4]. О.О. Шарапова вважає, що податкова амністія передбачає звільнення осіб, які приховали доходи від оподаткування, від кримінальної та податкової відповідальності, за умови, що вони сплатять всю або частину суми податкової заборгованості [28, с. 57]. На

думку В.М. Зарипова, податковою амністією є пропозиція з боку держави особам, які не сплатили податки, сплатити недоїмки в обмін на відміну покарання, яке було б покладено на них у випадку виявлення порушень [29, с. 12].

Отже, податкова амністія включає два аспекти: по-перше, діє відносно певного кола осіб, які не виконали свої податкові зобов'язання; по-друге, пропонує таким особам сплатити певні (додаткові) платежі або виконати податкові зобов'язання в обмін на непритягнення їх до відповідальності за порушення податкового законодавства, що були скоєні ними раніше.

Таким чином, податкову амністію можна визначити як видання державно-правового акта – закону, що діє відносно певного кола осіб, які не виконали свої податкові зобов'язання, та містить пропозиції таким особам сплатити певні (додаткові) платежі або виконати податкові зобов'язання в обмін на непритягнення їх до відповідальності за порушення податкового законодавства, що були скоєні ними раніше.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Паєнтко Т.В. Реформування оподаткування доходів і доданої вартості в контексті легалізації фінансових потоків / Т.В. Паєнтко // Бізнесінформ. – 2014. – № 1. – С. 262–268.
2. Селезень П.О. Податкова амністія у світлі вимог конституційного правопорядку : правовий досвід і Україна / П.О. Селезень // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – 2. – С. 59–63.
3. Палій О.Л. Податковий компроміс як варіант податкової амністії / О.Л. Палій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.viche.info/journal/4640/>
4. Поплевічева Н.Г. Роль держави в запровадженні фінансової амністії / Н.Г. Поплевічева // Теорія та практика державного управління. – 2010. – Вип. 3. – С. 300–307.
5. Трубін І.О. Застосування податкового компромісу та податкової амністії / І.О. Трубін, М.В. Кармаліта // Фінансове право. – 2014. – С. 39–42.
6. Безпалько І.Р. Податкова амністія доходів населення / І.Р. Безпалько // Наукові записки. – 2011. – № 3. – С. 30–39.
7. Белова Т.А. Соотношение налоговой амнистии с иными видами экономической амнистии / Т.А. Белова // Финансове право. – 2014. – № 8. – С. 25–27.
8. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
9. Голосніченко Д.І. Кримінологічні проблеми боротьби з порушеннями податкового законодавства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Д.І. Голосніченко. – К., 1998. – 20 с.
10. Іскренко Л. Ухилення від сплати податків / Л. Іскренко, М. Кривовяз [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.lef.lviv.ua/files/archive/2012/02_1_2012.pdf#page=42
11. Великий тлумачний словник сучасної української мови [уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел]. – Ірпінь : Перун, 2004. – 1440 с.
12. Большая советская энциклопедия : В 30 т. – 3-е издание. – Т.1. – М. : Искра, 1973. – 367 с.
13. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: В 4 т. – Т. 1 / В.И. Даль. – Спб., 1863-1866. – 311 с.
14. Карпушин М.И. Уголовная ответственность и состав преступления / М.И. Карпушин, В.И. Курляндский. – М., 1974. – 322 с.
15. Тищенко К.М. Помилование в уголовном праве / К.М.Тищенко. – М. Пламя, 1994. – 298 с.
16. Про застосування амністії в Україні : Закон України від 01.10.1996 № 392/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/find:амністія/Z960392.html
17. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2341-III // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2001. – № 25–26. – Ст. 131.
18. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 30. – Ст. 141.

19. *Синцова Т.А.* Амнистия и помилование в советском государственном праве / Т.А. Синцова // Правоведение. – 1969. – № 6. – 118–122 с.
20. *Дзидзоев Р.М.* Амнистия как конституционно-правовое явление / Р.М. Дзидзоев // Конституционное и муниципальное право. – 2014. – № 5. – С. 41–48.
21. Кодекс про адміністративні правопорушення України від 07.12.1984 № 8073-X [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
22. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.
23. Кримінально-виконавчий кодекс України : Закон України від 11.07.2003 № 1129-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1129-15>
24. Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Прометей, 2001. – 533 с.
25. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи) : проект закону України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53072
26. 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 : проект закону України від 26.05.2014 № 4930 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=4930&skl=8
27. *Соловьев И.Н.* Налоговая амнистия : учебное пособие / И.Н. Соловьев. – М. : Искра, 2009. – 298 с.
28. *Шарапова О.А.* Налоговая амнистия : сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему / О.А. Шарапова // Реформы и право. – 2008. – № 1. – С. 357.
29. *Зарипов В.М.* Налоговая амнистия в вопросах и ответах / В.М. Зарипов // Налоговед. – 2007. – № – С. 12–18.

Отримано 09.11.2015