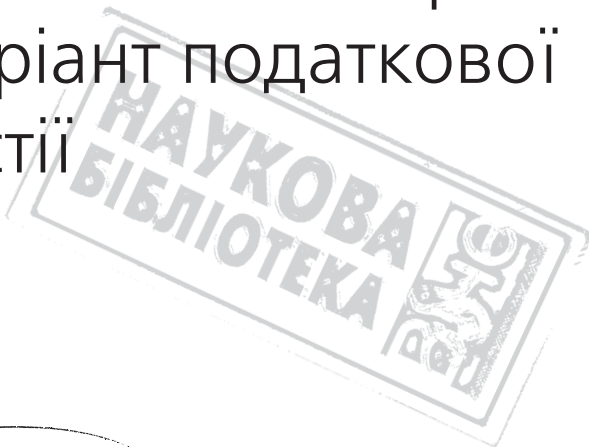


# Податковий компроміс як варіант податкової амністії



Олексій ПАЛІЙ,  
юрист



24

Розглядаються основні засади податкової амністії в практиці її застосування різними державами світу, особливості правового регулювання податкового компромісу як виду податкової амністії в Україні, а також його можливі правові наслідки та ризики застосування для платників податків.

Наголошено на необхідності розширення переліку гарантій непритягнення до відповідальності у випадку застосування податкового компромісу, які захищали б платників податків, їхніх контрагентів, та слугували б стимулом для легалізації платниками податків своїх доходів. Актуальність теми обумовлена прийняттям Закону України № 63-VIII від 25.12.2014 р. «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 з 17.01.2015 р.

**Ключові слова:** податкова амністія, податковий компроміс, Україна, звільнення від відповідальності.

## Налоговый компромисс как вариант налоговой амнистии

Алексей ПАЛИЙ, юрист

Рассматриваются основные принципы налоговой амнистии в практике ее применения разными государствами мира, особенности правового регулирования налогового компромисса как вида налоговой амнистии в Украине, а также его возможные правовые последствия и риски применения для налогоплательщиков.

Отмечена необходимость расширения перечня гарантий непривлечения к ответственности в случае применения налогового компромисса, которые защищали бы налогоплательщиков, их контрагентов, и служили бы стимулом для легализации налогоплательщиками своих доходов. Актуальность темы обусловлена принятием Закона Украины № 63-VIII от 25.12.2014 г. «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно особенностей уточнения налоговых обязательств по налогу на прибыль предприятий и налогу на добавленную стоимость в случае применения налогового компромисса», который вступил силу с 17.01.2015 г.

**Ключевые слова:** налоговая амнистия, налоговый компромисс, Украина, освобождение от ответственности.

## Tax Compromise as a Variant of the Tax Amnesty

Oleksiy PALIY, Lawyer

The basic principles of the tax amnesty in the practice of its application in different countries of the world are considered, particularities of legal regulation of tax compromise as a form of tax amnesty in Ukraine, as well as its possible legal consequences and risks of the use for taxpayers.

The necessity of expanding the list of guarantees of exemption from liability in case of tax compromise application is outlined. These guarantees would protect the taxpayers, their contractors and could be the motivation for legalization of the taxpayers incomes.

Relevance of the topic is due to adoption of the Law of Ukraine № 63-VIII dated 25.12.2014 'On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Peculiarities of Tax Liability Refinement of Corporate Income Tax and VAT in Case of Tax Compromise Application' which entered force on 17.01.2015.

**Keywords:** tax amnesty, tax compromise, Ukraine, exemption from liability.

У світі давно існує практика проведення податкової амністії. Зокрема, її проводили в таких державах, як Австралія (2007, 2009 рр.), Бельгія (2004 р.), Німеччина (2004 р.), Греція (2010 р.), Італія (2001, 2009 рр.), Португалія (2005, 2010 рр.), Російська Федерація (2007 р.), Іспанія (2012 р.), США (2009 р.).

Існує багато варіантів податкової амністії. У деяких випадках вона може проводитися в межах усїєї держави або її окремих федеративних утворень; може охоплювати різні види податків, зокрема податок на додану вартість, на прибуток, корпоративний податок, податок з доходів фізичних осіб тощо; під амністією може підпадати

виявлена державою податкова заборгованість, щодо якої існують судові спори, а також невиявлена податковими органами заборгованість.

Для проведення податкової амністії в більшості держав необхідно рішення парламенту, а в деяких (Швейцарія) вона є предметом референдуму, і вже на його підставі приймають відповідне рішення.

Як правило, податкова амністія надає можливість платникам податків легалізувати свої заощадження, сплативши певну частину заборгованості без сплати штрафних санкцій або сплативши всю суму заборгованості зі сплатою певної частини штрафних санкцій. У кожному випадку платники податків отримують гарантії недоторканності з будь-яких видів відповідальності в разі застосування до них податкової амністії.

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.

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:

- у законодавстві має бути чітко визначено механізм податкової амністії та гарантії відсутності відповідальності як безпосередньо пов'язаної з податковими порушенням, так і з іншими порушенням, які були вчинені у зв'язку з та/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 якому 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.

В Україні податкова амністія була запроваджена у формі так званого податкового компромісу та введена Законом України № 63-VIII від 25.12.2014 р. «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 набрав чинності з 17.01.2015 р.

Аби проаналізувати правові наслідки податкового компромісу, насамперед необхідно визначити його основні умови згідно з прийнятим законом.

Основні умови податкового компромісу:

- Згідно з підрозділом 9<sup>2</sup> розділу 20 «Перехідні положення» Податкового кодексу України податковий компроміс – це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їхніх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вар-

тість за будь-які податкові періоди до 1.04.2014 р. з урахуванням строків давності, встановлених ст. 102 цього кодексу (1095 днів).

- Платник податків, який вирішив скористатися процедурою податкового компромісу, під час дії податкового компромісу має право подати відповідні уточнені розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, в яких визначає суму завищення витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість. Платники податків з метою застосування податкового компромісу мають право подати уточнені розрахунки відповідно до положень цього підрозділу протягом 90 календарних днів від дня набрання чинності цим підрозділом (тобто з 17.01.2015 р. по 17.04.2015 р.).

- Протягом 10 робочих днів від дня, наступного за днем подання уточненого розрахунку, контролюючий орган приймає рішення щодо необхідності проведення документальної позапланової перевірки або відсутності необхідності в її проведенні. У разі отримання повідомлення від податкового органу про відсутність необхідності в проведенні документальної позапланової перевірки податкові зобов'язання платника податків вважаються узгодженими від дати одержання такого повідомлення. У цьому разі платник податків зобов'язаний сплатити 5% заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість протягом 10 календарних днів від дати такого узгодження.

- У разі прийняття контролюючим органом рішення про необхідність проведення документальної позапланової перевірки податкові зобов'язання вважаються узгодженими в розмірі, зазначеному в уточненому розрахунку, від дати отримання довідки, що підтверджує правомірність визначення сум податкових зобов'язань в уточненому розрахунку, або в розмірі, зазначеному в податковому повідомленні-рішенні, від дати його отримання платником податків, якщо уточнений розрахунок, на думку податкового органу, є неправильним. У цьому разі платник податків зобов'язаний сплатити 5% заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість протягом 10 календарних днів від дати такого узгодження.

- Якщо платник податків не згодний із розміром податкових зобов'язань, визначених податковим органом унаслідок податкової перевірки, та ініціює процедуру адміністративного чи судового оскарження такого податкового повідомлення-рішення, вважається, що податковий компроміс не був досягнутий.

- Податковий компроміс вважається досягнутим від дати сплати платником податків повної суми занижених податкових зобов'язань.

- У разі досягнення податкового компромісу посадові особи платника податків звільняються від кримінальної відповідальності за ст. 212 Кримінального кодексу України та від відповідальності у справі про адміністративні правопорушення за ст. 1631 Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Поряд із, на перший погляд, великим позитивним потенціалом зазначеного закону та позитивною спрямованістю його правових наслідків, необхідно звернути увагу на низку чинників, які можуть завадити досягненню зазначеної мети. Пропонуємо розглянути негативні ризики, з якими можуть зіткнутися платники податків у разі застосування податкового компромісу, а саме:

- Податкові органи не обмежені в праві нарахувати за результатами перевірки більший розмір податків, які мають бути сплачені платником податків для досягнення податкового компромісу. Навіть якщо розмір нарахованих податковим органом зобов'язань є, на думку платника, необґрунтованим та таким, що не відповідає дійсності, останній позбавлений можливості оскаржити їх розмір, оскільки в такому разі податковий компроміс не буде досягнутий, а після закінчення процедур оскарження платник зобов'язаний буде сплатити не 5%, а 100% податкових зобов'язань, які він самостійно задекларував шляхом



подачі уточненого розрахунку. Крім того, уточнений розрахунок може розглядатись як доказ вчинення порушення податкового законодавства.

– Податковий компроміс слід уважати не способом мінімізувати податкові ризики, а передусім визнанням вини у вчиненні податкового правопорушення, а також 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. 163<sup>1</sup> Кодексу України про адміністративні правопорушення. Однак звільнення від 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.

На практиці ухилення від сплати податків зазвичай є наслідком інших кримінальних правопорушень, а саме: «Підробка документів» (ст. 366 Кримінального кодексу України) – стосується складання документів, які супроводжують безтоварні операції; «Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем» (ст. 191 Кримінального кодексу України) – стосується розкрадання державного майна шляхом штучного збільшення обсягів закупівлі товарів, робіт, послуг за державні кошти; «Фіктивне підприємництво» (ст. 205 Кримінального кодексу України) – стосується створення «конвертаційних центрів» на підставних осіб без мети здійснення підприємницької діяльності; «Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом» (ст. 209 Кримінального кодексу України) – стосується переведення в готівку коштів за удаваним правочинном для легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, тощо.

Тож декларування податкових правопорушень (зниження податкових зобов'язань) може бути використано як доказ вчинення інших кримінальних правопорушень. Ані наявне законодавство, ані практика його застосування не дають можливості чи підстав для уникнення зазначених ризиків.

Так само податковий компроміс не гарантує звільнення від відповідальності тих платників податків, які не застосовували податкового компромісу, у зв'язку з тим, що не вчиняли яких-небудь податкових правопорушень, однак були неусвідомлено втягнуті в ланцюг операцій, один або декілька учасників котрого вчиняли як податкові, так і кримінальні правопорушення та задекларували їх у порядку податкового компромісу. Неминучими для таких платників податків є зустрічні перевірки податкових органів, які за наявності доказів правопорушень інших учасників операцій у ланцюгу їхнього здійснення, котрі застосували податковий компроміс, вірогідно будуть змушені сплатити додаткові податкові зобов'язання, якщо не доведуть свою невинуватість у судовому порядку.

Отже, податковий компроміс є безпрограшним варіантом лише для тих платників податків, які перебувають у процесі оскарження податкових повідомлень-рішень та які розуміють, що процедура оскарження скоріш за все завершиться не на їхню користь.

З урахуванням зазначеного вважаю, що необхідно на законодавчому рівні розширити перелік гарантій непритягнення до відповідальності в разі застосування податкового компромісу, які захищали б платників податків, їхніх контрагентів та слугували б стимулом для легалізації платниками податків своїх доходів.

#### Список використаних джерел

1. Закон України № 63-VIII від 25.12.2014 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо осо-

бливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T140063.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T140063.html)

2. Маркеше К. Податкові амністії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iel.carloalberto.org/Research-and-Publication/Working-papers.aspx>

3. Наказ № 13 від 17.01.2015 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DFS00353.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS00353.html)

4. Налоговая амнистия по-швейцарски: сколько налогов собрал Кanton Юра? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://business-swiss.ch/2015/01/nalogovaya-amnistiya-po-shvejtsarski-skolko-nalogov-sobral-kanton-yura/>

5. Податкова амністія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_amnesty#cite\\_note-8](https://en.wikipedia.org/wiki/Tax_amnesty#cite_note-8)

6. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T102755.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102755.html)

7. Савич О. Чи правомірні дії представників контролюючих органів, які наполягають на застосуванні податкового компромісу? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DG150054.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG150054.html)

8. Траверса Е. Податкові амністії держав-членів Євросоюзу та їх співвідношення з правом Євросоюзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TA XI2010027>

#### References

1. Podatkovy Kodeks Ukrainy № 2755-VI vid 02.12.2010 // Informaziyna systema LIGA:ZAKON ELIT. Versiya 9.1.5.;

2. Zakon Ukrainy № 63-VIII vid 25.12.2014 "Pro vnesennia zmin do Podatkovogo kodeksu Ukrainy shchodo osoblyvostey utochnennia podatkovyh zoboviazan z podatku na prybutok pidpryyemstv ta podatku na dodanu vartist u razii zastosuvannia podatkovogo kompromisu" // Informaziyna systema LIGA:ZAKON ELIT. Versiya 9.1.5.;

3. Nakaz №13 vid 17.01.2015 "Pro zatverdzhennia Metodychnyh rekomedatsiy shchodo osoblyvostey utochnennia podatkovyh zoboviazan z podatku na prybutok pidpryyemstv ta podatku na dodanu vartist u razii zastosuvannia podatkovogo kompromisu" // Informaziyna systema LIGA:ZAKON ELIT. Versiya 9.1.5.;

4. **Savych O.** "Chy pravomirni diyi predstavnykiv kontrolyuyuchykh organiv yaki napolyagayut na zastosuvanni podatkovogo compromisu?" // Informaziyna systema LIGA:ZAKON ELIT. Versiya 9.1.5.;

5. **Enrico Traversa.** «Tax Amnesties of EU Member States and Their Compatability with EU Law» / Kluwer Law Online International BV. The Netherlands. – 2010. – Intertax. – Volume 38. – Issue 4 (Web source). Access: <http://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TA XI2010027;>

6. «Tax Amnesty» // (Web source) Access: [https://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_amnesty#cite\\_note-8;](https://en.wikipedia.org/wiki/Tax_amnesty#cite_note-8;)

7. «Nalogovaya amnistiya po-shvetsarski: skolko nalogov sobral Kanton Yura?» // Rezhym dostupu: [http://business-swiss.ch/2015/01/nalogovaya-amnistiya-po-shvejtsarski-skolko-nalogov-sobral-kanton-yura/;](http://business-swiss.ch/2015/01/nalogovaya-amnistiya-po-shvejtsarski-skolko-nalogov-sobral-kanton-yura/)

8. **Carla Marchese.** «Tax Amnesties» // (Web source) Access: [http://www.iel.carloalberto.org/Research-and-Publication/Working-papers.aspx.](http://www.iel.carloalberto.org/Research-and-Publication/Working-papers.aspx)