

СУТНІСТЬ І ПРИРОДА ПОДАТКОВОГО КОМПРОМІСУ

ESSENCE AND NATURE OF TAX COMPROMISE

Актуальність статті полягає в тому, що сьогодення української економіки та особливості правової системи України обумовлюють гостру потребу впровадження нових підходів до запровадження ефективних механізмів із запобігання виникненню спорів у різних правовідносинах та їх вирішення. Сферу податкових правовідносин сміливо можна визнати однією з найбільш конфліктних, враховуючи постійне протистояння публічного (державного) інтересу та інтересу платників податків. Домінування фіскально-контрольної функції податкових органів над сервісною, а також недосконалість українського правового регулювання у поєднанні з можливістю неоднозначного тлумачення податкового законодавства провокує платників податків до ухилення від сплати податків і зборів, а також до тривалих судових процедур для максимального відстрочення виконання податкових зобов'язань. У статті репрезентовано всебічний аналіз підходів до розуміння сутності категорії «податковий компроміс». Зазначено, що на нормативному та доктринально-юридичному рівні комплексних напрацювань у цьому напрямі не було і наведено основні чинники, що цьому сприяло. Наведено підходи ряду авторів до розуміння терміну «податковий компроміс», а також наведено визначення, яке надається цьому явищу на нормативному рівні. Наголошується, що юридичною наукою податковий компроміс розглядається з точки зору широкого та вузького підходів. Увага приділяється позитивним і негативним сторонам широкого і вузького підходів до розуміння податкового компромісу. Зазначається, що концепція податкової амністії є ширшою, ніж надається дослідниками або закріплена у Податковому кодексі України. Зроблено висновок, що у сучасній юриспруденції відсутні єдині підходи до розуміння терміну «податковий компроміс», однак цьому явищу надано достатню кількість визначень, зокрема і на нормативному рівні. Водночас, провівши дослідження природи цього явища, ми можемо зазначити, що концепція податкової амністії є ширшою, ніж надається дослідниками або закріплена у Податковому кодексі України. Дослідження і реформування податкового компромісу є нагальним питанням сьогодення, оскільки на практиці та у теоретичній науці, на сьогодні, дуже часто проводиться паралель між податковим компромісом і податковою амністією, що призводить до виникнення ряду колізій і неналежного функціонування податкової системи країни. Використання широкого і вузького підходів до розуміння поняття «податковий компроміс» може сприяти застосуванню різних способів взаємодії між платником податків і податковим органом, що може призвести до неправильного застосування законодавства. Це питання має вирішуватися шляхом надання єдиного тлумачення поняття «податковий компроміс».

Ключові слова: *податковий компроміс, податки, компроміс, угода, відповідальність, гарантії, звільнення від відповідальності.*

The relevance of the article lies in the fact that the current state of the Ukrainian economy and the peculiarities of the legal system of Ukraine determine the urgent need for the introduction of new approaches to the introduction of effective mechanisms for the prevention of disputes in various legal relations and their resolution. The field of

tax legal relations can be safely recognized as one of the most conflictual, given the constant conflict between the public (state) interest and the interest of taxpayers. The dominance of the fiscal and control function of tax authorities over the service one, as well as the imperfection of Ukrainian legal regulation in combination with the possibility of ambiguous interpretation of tax legislation provokes taxpayers to evade the payment of taxes and fees, as well as to lengthy court procedures in order to maximally delay the fulfillment of tax obligations. The article presents a comprehensive analysis of approaches to understanding the essence of the "tax compromise" category. It is noted that at the regulatory and doctrinal-legal level there were no comprehensive developments in this direction, and the main factors contributing to this are given. The approaches of a number of authors to the understanding of the term "tax compromise" are presented, as well as the definition given to this phenomenon at the regulatory level. It is emphasized that legal science considers the tax compromise from the point of view of broad and narrow approaches. Attention is paid to the positive and negative aspects of broad and narrow approaches to understanding the tax trade-off. It is noted that the concept of tax amnesty is broader than provided by researchers or fixed in the Tax Code of Ukraine. It was concluded that in modern jurisprudence there are no unified approaches to the understanding of the term "tax compromise", but this phenomenon has been given a sufficient number of definitions, in particular at the regulatory level. At the same time, having conducted a study of the nature of this phenomenon, we can note that the concept of tax amnesty is broader than provided by researchers or established in the Tax Code of Ukraine. The study and reform of the tax compromise is an urgent issue today, because in practice and in theoretical science, today, a parallel is often drawn between the tax compromise and the tax amnesty, which leads to the emergence of a number of collisions and improper functioning of the country's tax system.

Key words: *tax compromise, taxes, compromise, agreement, liability, guarantees, exemption from liability.*

Постановка проблеми. Сьогодення української економіки та особливості правової системи України обумовлюють гостру потребу впровадження нових підходів до запровадження ефективних механізмів із запобігання виникненню спорів у різних правовідносинах та їх вирішення. Сферу податкових правовідносин сміливо можна визнати однією з найбільш конфліктних, враховуючи постійне протиріччя публічного (державного) інтересу та інтересу платників податків. Домінування фіскально-контрольної функції податкових органів над сервісною, а також недосконалість українського правового регулювання у поєднанні з можливістю неоднозначного тлумачення податкового законодавства провокує платників податків до ухилення від сплати податків і зборів, а також до тривалих судових процедур для максимального відстрочення виконання податкових зобов'язань.

Для уникнення довготривалих податкових спорів, які унеможливають своєчасне виконання фіскальної (наповнюючої) функції бюджету держави, а також з метою сприяння відновленню довіри до системи податкових органів держави та досягнення взаємовигідних умов для обох учасників податкових правовідносин прогресивним та ефективним є застосування механізмів альтернативного вирішення спорів (Alternative dispute resolution – ADR). Альтернативне вирішення спорів як сукупність правових механізмів, започаткованих та ефективно запроваджених у приватно-правових відносинах на міжнародному рівні та в багатьох розвинених державах (включаючи Україну), поступово впроваджуються до публічно-правової площини.

Україна не є винятком та активно намагається імплементувати механізми ADR шляхом прийняття необхідної нормативно-правової бази, враховуючи іноземний досвід. Центральною категорією в альтернативному вирішенні спорів у податкових спорах є поняття компромісу, тобто досягнення взаємовигідного результату щодо сплати податків та зборів між державою в особі податкових органів та платників податків. Компроміс є результатом будь-якого вирішення спору із застосуванням альтернативних підходів. Проте компроміс може бути досягнутий і без виникнення спору до моменту застосування заходів відповідальності. Водночас компроміс неможливий у разі застосування адміністративного порядку вирішення спору та судової процедури вирішення спору, оскільки при зверненні до адміністративного суду чи вищого органу одна зі сторін завжди виступає переможцем, а інша – переможеним. Винятком є процедури судової медіації чи примирення або інші способи врегулювання спору в межах судового процесу чи адміністративного

оскарження [1]. Однак увесь процес регулювання податкових відносин неможливо без чіткого розуміння сутності терміну «податковий компроміс». Саме тому дослідження цього питання постає пріоритетним напрямком сьогодення.

Стан наукової розробки проблеми. Питанням оподаткування, зокрема дослідженням особливостей здійснення податкового компромісу на теренах вітчизняної наукової думки присвячено значну кількість наукових доробків. Зокрема, питань податкового компромісу торкався Р. Лещенко [2], аналізуючи сутність та поняття податкової системи України. М. Ананська [3] здійснила різнобічне дослідження податкового компромісу в Україні на основі відповідної нормативно-правової бази. А. Нікітішин [4] торкався питання податкового компромісу у розрізі основних напрямків вдосконалення механізму податкового регулювання. О. Германова [5] у своєму дослідженні проводила паралель між компромісом і угодою.

На дисертаційному рівні цього питання побіжно торкалася також О. Богер [6], досліджуючи інноваційні засади української економіки та можливості використання позитивного досвіду інших країн та створення на його ґрунті власної системи регулювання інноваційного розвитку. В. Вдовічен [7], торкаючись гарантування інтересів платників податків і держави в умовах запровадження податкового компромісу. Всі ці наукові доробки вказують на актуальність обраної теми дослідження. З огляду на це, **мета даної статті** полягає у дослідженні сутності і природи податкового компромісу як багатоблискучого юридичного явища.

Виклад основного матеріалу. З метою якісного регулювання податкових відносин у державі і подолання ряду суперечностей у цьому напрямку, вбачається за доцільне більш детально визначити змістовне наповнення такого явища, як «податковий компроміс». Потрібно відмітити, що для прогресивно-орієнтованих, демократичних та правових держав така категорія, як «податковий компроміс», не є чимось незвичним або ж новим. Вищезазначене явище також неодноразово являлося об'єктом доктринального дослідження. При цьому єдиного, уніфікованого розуміння структури, сутності та механізмів застосування досліджуваної категорії як на нормотворчому (національно-правотворчому), так і на доктринально-юридичному рівні розроблено не було. Такий стан явищ зумовлений такими чинниками: а) різномірністю нормативних конструкцій, за посередництвом яких закріплюється механізм застосування податкового компромісу; б) відсутністю уніфікованого підходу до формалізації підстав та наслідків його застосування; в) відсутністю єдиних підходів до розуміння його змістовної природи та телеологічної спрямованості його дії [8, с. 171].

У юридичній літературі є ряд підходів до розуміння цього явища. Зокрема, Т. Головань, Ю. Божко вказують на те, що податковий компроміс є складовою частиною процесу досудового врегулювання спорів. При цьому автори вважають практику його застосування неефективною та неприйнятною. Дослідники стверджують, 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 [9, с. 55; 10, с. 19].

І. Трубін визначає податковий компроміс як рішення податкового органу, прийняте за погодженням із платником податків у межах адміністративної апеляційної процедури та узгоджене з керівником податкового органу вищого рівня, стосовно задоволення частини скарги такого платника під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом [11, с. 41].

В. Ляшенко зауважує, що податковий компроміс пов'язаний з активним податковим боргом зобов'язаного суб'єкта податкового права та детермінує сам податковий компроміс як засіб взаємного узгодження оцінок та позицій учасників податкових відносин [8, с. 172; 12, с. 35].

Я. Греца наполягає на необхідності скасування інституту податкового компромісу як інструменту вирішення спірного правовідношення, яке складається між платником податків та контролюючим органом так як вищезазначений інститут є таким, що суперечить змістовним основам методу фінансово-правового регулювання. У процесі застосування податкового компромісу фактично відбувається підміна імперативної норми податкового права на суб'єктивний фактор доцільності пошуку компромісного рішення.

Дослідник наголошує на тій обставині, що замість того, щоб належним чином здійснити правозастосування податково-правових приписів та прийняти обґрунтоване та законне рішення, учасники домовляються щодо розміру податкового зобов'язання, який залежить не від об'єктивізованого в рамках нормативних приписів правила, а від суб'єктивного припущення, на чію

користь буде прийнято рішення щодо необхідності сплати того чи іншого податкового платежу [8, с. 172; 13, с. 12].

Податковим кодексом України надається наступне визначення: «податковий компроміс – це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за зниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість» [14].

Аналізуючи підходи до визначення цього явища, слід погодитися з твердженням О. Феліва та О. Столярської про те, що конструкція податкового компромісу зазвичай має переговорний елемент, коли держава та приватний суб'єкт, залежно від конкретних обставин справи, можуть погодити різні умови компромісного вирішення спору; а також передбачає радше постійний, аніж разовий характер [15].

Проводячи аналіз особливостей податкового компромісу, також варто окреслити широкий та вузький підходи до визначення поняття податкового компромісу. Законодавець визначає поняття податкового компромісу через режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або посадових осіб за зниження податкових зобов'язань за умови оплати 5% від занижених податкових зобов'язань. У такому контексті сутність компромісу виявляється у звільненні платника податків від відповідальності та можливості оплатити лише 5% від суми неузгоджених податкових зобов'язань, а держава отримує такі 5% до бюджету, а також зобов'язується не застосовувати юридичну відповідальність до платників податків за факт ухилення від належної та своєчасної сплати. У разі досягнення податкового компромісу посадові (службові) особи платника податків звільнюються від кримінальної відповідальності за злочин, передбачений ст. 212 КК України [16], а саме за ухилення від сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) [15].

У науковому середовищі превалує думка про те, що закріплена у Податковому кодексі України (далі ПКУ України) [14] конструкція податкового компромісу вважається нічим іншим як податковою амністією. Підтвердженням цього є визначення податкового компромісу саме через режим звільнення від юридичної відповідальності, яке повністю відображає суть амністії як повного або часткового звільнення від юридичної відповідальності. Враховуючи обмежену можливість застосування податкового компромісу (амністії) у часі (застосовується лише до занижених податкових зобов'язань, які виникли до 01.04.2014 р. та у період з 17.01.2015 р. до 16.04.2015 р. включно) та наявність ризиків притягнення до кримінальної відповідальності відповідно до складів злочину, які відмінні від складів злочину, передбачених ст. 212 Кримінального кодексу України, варто зауважити, що такий інститут не набув популярності. Сьогодні застосування податкового компромісу не вбачається можливим через чітко окреслені часові межі його застосування [15].

Щодо ризиків притягнення до кримінальної відповідальності, то згідно з ч. 5 ст. 212 КК України діяння, передбачені ч. 1–3 цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозд. 92 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ України. Однак застосування податкового компромісу не виключає притягнення до відповідальності за злочини, передбачені іншими статтями КК України (зокрема, ст. 358 та ст. 366 Кримінального кодексу України). Ретроспективний погляд на практичне застосування норм КК України, КПК України та ПКУ України дозволяє стверджувати про неможливість закриття кримінального провадження у зв'язку з досягненням податкового компромісу щодо складів злочинів, які не визначені ст. 212 КК України [15].

Отже, застосування процедури податкового компромісу не гарантувало посадовим (службовим) неpritягнення до кримінальної відповідальності за злочини, склад яких був відмінним від передбачених у ст. 212 КК України. На практиці були знайдені інші шляхи, які унеможливили притягнення до кримінальної відповідальності осіб, через інститут звільнення від кримінальної відповідальності. Однак таке звільнення не було безумовним та потребувало чіткого, логічного й належно обґрунтування для можливості його застосування в кожній конкретній справі, що іноді було проречено на поразку та призводило до засудження посадових (службових) осіб платників податків. Окрім того, обмеженість процедури застосування податкового компромісу в часі, а також бюрократичний апарат податкових органів та відсутність довіри у платників податків не дозволили податковому компромісу (амністії) здійснити прорив у податковому врегулюванні та не сприяли ефективному впровадженню ADR у законодавство України [15].

Широкий підхід до визначення податкового компромісу дозволяє визначити його через будь-яке досягнення взаємовигідного результату для платника податку та держави. Податковий компроміс може досягатися як у разі виникнення спору між платником податку та податковим органом, так і на стадії декларування чи сплати податкових зобов'язань або податкового боргу.

У чинній редакції ПК України розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань або податкового боргу є яскравим прикладом податкового компромісу, який може бути досягнутий між платником податку та податковим органом шляхом відтермінування оплати податкового зобов'язання або податкового боргу чи здійснення оплати зобов'язання або податкового боргу частковими платежами згідно з правилами, встановленими ст. 100 ПК України [15].

Висновки. У сучасній юриспруденції відсутні єдині підходи до розуміння терміну «податковий компроміс», однак цьому явищу надано достатню кількість визначень, зокрема і на нормативному рівні. Водночас, провівши дослідження природи цього явища, ми можемо зазначити, що концепція податкової амністії є ширшою, ніж надається дослідниками або закріплена у Податковому кодексі України.

Дослідження і реформування податкового компромісу є нагальним питанням сьогодення, оскільки на практиці та у теоретичній науці, на сьогодні, дуже часто проводиться паралель між податковим компромісом і податковою амністією, що призводить до виникнення ряду колізій і неналежного функціонування податкової системи країни.

Використання широкого і вузького підходів до розуміння поняття «податковий компроміс» може сприяти застосуванню різних способів взаємодії між платником податків і податковим органом, що може призвести до неправильного застосування законодавства. Це питання має вирішуватися шляхом надання єдиного тлумачення поняття «податковий компроміс».

Список використаних джерел:

1. Шарнопільський В. Податковий компроміс та податкова медіація. Що потрібно знати? *Юридична газета*. 2018. 07 лист. URL: <https://jur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/podatkoviy-kompromis-ta-podatkova-mediaciya-shcho-potribno-znati.html>
2. Лещенко Р. М. Суть та поняття податкової системи України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2021. № 6. С. 96–103.
3. Ананська М. О. Податковий компроміс в Україні: поняття, процедура та можливості. URL: <https://economics.net.ua/files/science/oblik/2015/10.pdf>
4. Нікітішин А. О. Основні напрямки вдосконалення механізму податкового регулювання. *Ефективна економіка*. 2016. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4789>
5. Германова О. Компроміс дорівнює угоді. *Вісник Міністерства доходів і зборів України*. 2014. № 36. С. 32–36.
6. Богер О. В. Податкове регулювання становлення інноваційної економіки : дис ... канд. екон. наук : 08.00.03. Київ, 2016. 195 с.
7. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 20 с.
8. Мінаєва О. М. Досвід реалізації інституту податкового компромісу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 9. С. 171–175. URL: http://www.lsej.org.ua/9_2021/43.pdf (дата звернення 21.09.2022).
9. Головань Т. Г. Проблеми впровадження податкового компромісу в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. Вип. 5 (14). С. 55–59.
10. Божко Ю. В. До питання удосконалення правового регулювання вирішення податкових спорів у порядку адміністративного судочинства. *Вчені записки Таврійського національного університету В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2013. Т. 26 (65), № 2-1 (Ч. 2). С. 16–21. URL: http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2013/2-1-2_2013/5.pdf
11. Трубін І. О. Застосування податкового компромісу та податкової амністії. *Фінансове право*. 2014. № 2 (28). С. 39–42.
12. Ільяшенко В. А. Причини виникнення та методи скорочення податкового боргу в Україні. *Наук. вісн. Чернігів. держ. ін-ту екон. і упр-ня*. 2013. № 2. С. 34–40.
13. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ужгород, 2006. 20 с.
14. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
15. Фелів О., Столярська О. Податковий компроміс: чи складеться в держави діалог із бізнесом? *Юридична газета*. 2015. 27 січ. URL: https://www.gide.com/sites/default/files/yurgazeta_27012015.pdf
16. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>