

**До питання співвідношення понять  
«податкова амністія» та «податковий компроміс»**

**Мінаєва О. М.**

*доктор юридичних наук,  
суддя*

*Другий апеляційний адміністративний суд*

*майдан Театральний, 1, Харків, Україна*

*orcid.org/0000-0001-8256-3664*

*minaieva012@gmail.com*

**Ключові слова:** *узгодження податкових зобов'язань, платник податків, контролюючий орган, податковий компроміс, податкова амністія..*

Досліджено співвідношення понять «податкова амністія» та «податковий компроміс». Встановлено наявність двох підходів до розгляду вищезазначених категорій. У межах першого поняття «податковий компроміс» і «податкова амністія» розглядаються як тотожні за своїм змістом категорії. Згідно з другим підходом, що характеризується найбільшою послідовністю, податково-правові категорії «податковий компроміс» та «податкова амністія» розглядаються як самостійні правові поняття, яким властива змістова специфіка. Розмежування вищезазначених термінів має вагоме значення для забезпечення категоріально-понятійної визначеності в податковому правозастосуванні. Зазначено, що об'єктом податкової амністії є суми обов'язкових платежів (податків і зборів), які не були сплачені зобов'язаними учасниками податкових відносин (платниками податків) у зв'язку з ухиленням від їх сплати або ж через вчинення ними інших правопорушень у сфері оподаткування. У межах процедур податкової амністії до публічних грошових фондів здійснюється акумуляція податкових надходжень, строк сплати яких уже минув. Встановлено, що у процедурах податкової амністії оподатковуються такі доходи: а) які були приховані платниками податків; б) які були отримані ними від здійснення нелегалізованої (неправомірної) діяльності. Водночас зауважено, що в межах різних правових систем застосовуються різні підходи до визначення кола джерел доходів, які можуть бути легалізовані за посередництвом застосування нормативно визначених механізмів податкової амністії. Зазначено, що загальноприйнятим є підхід, відповідно до якого не підлягають легалізації в межах процедур податкової амністії такі доходи: а) отримані внаслідок вчинення корупційних правопорушень; б) отримані внаслідок вчинення злочинів проти особи, миру й безпеки людства; в) отримані внаслідок вчинення злочинних діянь проти основ конституційного ладу держави; г) отримані у зв'язку з вчиненням особою злочинів проти моральних засад суспільства (торгівля зброєю, наркотиками, людьми тощо). Встановлено, що із загальнотеоретичної точки зору податковий компроміс варто розглядати як інструмент узгодження позицій сторін у межах процедур із вирішення питання щодо погашення податкового боргу платника податків. Тобто в межах процедур податкового компромісу домовленість досягається щодо сум загальнообов'язкових платежів, які вже були встановлені та строки сплати яких ще не минули. Констатовано, що на рівні національного податкового законодавства вже був досвід запровадження податкового компромісу та нещодавно закріплено національний аналог інституту податкової амністії.

## Correlation of concepts of “tax amnesty” and “tax compromise”

**Minaieva O. M.**

*Doctor of Law,*

*Judge*

*Second Administrative Court of Appeal*

*Teatralnyi square, 1, Kharkiv, Ukraine*

*orcid.org/0000-0001-8256-3664*

*minaieva012@gmail.com*

**Key words:** *reconciliation of tax liabilities, taxpayer, control body, tax compromise, tax amnesty.*

The relationship between such concepts as “tax amnesty” and “tax compromise” has been studied. The existence of two approaches to the consideration of the above categories has been established. In the first, such categories as “tax compromise” and “tax amnesty” are considered to be identical in content. In accordance with the second approach, which is characterized by the greatest degree of consistency, such tax law categories as “tax compromise” and “tax amnesty” are considered as independent legal categories, which are characterized by substantive specificity. The demarcation of the above concepts is important to ensure categorical and conceptual certainty in tax law enforcement. It is noted that the object of tax amnesty are the amounts of mandatory payments (taxes and fees) that have not been paid by obligated participants in tax relations (taxpayers) in connection with evasion of their payment or by committing other offenses in the field of taxation. As part of the tax amnesty procedures for public funds, the accumulation of tax revenues that have already expired is carried out. It is established that in the procedures of tax amnesty the incomes which were: a) hidden by taxpayers are taxed; b) received by them from the implementation of illegal (illegal) activities. At the same time, it is noted that different legal systems use different approaches to determining the range of sources of income that can be legalized through the application of regulatory mechanisms of tax amnesty. It is noted that the generally accepted approach is according to which the income received: a) as a result of committing corruption offenses is not subject to legalization within the framework of tax amnesty procedures; b) as a result of committing crimes against the person, peace and security of mankind; c) as a result of committing criminal acts against the foundations of the constitutional order of the state; d) in connection with the commission by a person of crimes against the moral principles of society (trade in weapons, drugs, people, etc.). It is established that from a general theoretical point of view, the tax compromise should be considered as a tool for reconciling the positions of the parties in the procedures for resolving the issue of repayment of the taxpayer’s tax debt. That is, in the framework of tax compromise procedures, an agreement is reached on the amounts of mandatory payments that have already been set and the terms of payment of which have not yet expired. It was stated that at the level of national tax legislation there was already experience in introducing a tax compromise and a national analogue of the tax amnesty institution was recently established.

Нині актуальним питанням у правовій науці є розгляд співвідношення понять «податкова амністія» і «податковий компроміс» та підходів до їх аналізу. Варто зазначити, що останнім часом певний вплив на видову характеристику

процедур податкового контролю має й процедура податкового компромісу. У межах цієї процедури контролюючими органами реалізується специфічний склад контрольних повноважень. Водночас у вітчизняній правовій док-

трині, а також у правозастосуванні склалися суперечливі погляди на правову природу процедури податкового компромісу. Так, досить часто податковий компроміс ототожнюється з податковою амністією. На нашу думку, таке зіставлення неможливе з огляду на низку специфічних відмінностей зазначених явищ.

Варто зауважити, що розмежування суміжних правових категорій має неабияке значення для визначення їхнього змістового наповнення. Диференціація правових явищ сприяє з'ясуванню змістового наповнення кожної із суміжних категорій. Таке пізнання правових явищ здійснюється шляхом зіставлення їхніх індивідуалізуючих ознак, встановлення визначальних специфікуючих рис, визначення точок розбіжності. У цьому випадку пізнання правового явища здійснюється крізь призму його диференціації із суміжними юридичними категоріями. Основу методологічної бази в такій діяльності становитимуть методи аналізу й синтезу, а також компаративно-правовий метод (порівняльно-правовий метод). Основним завданням розмежування суміжних правових категорій є забезпечення визначеності в категоріально-понятійному апараті.

Що ж стосується вищезазначених методів наукового пізнання, то їх детермінація як основа діяльності з розмежування категорій «податковий компроміс» і «податкова амністія» зумовлюється їхнім пізнавально-орієнтаційним спрямуванням та інструментально-прикладною специфікою. Так, методи аналізу та синтезу спрямовані на пізнання окремих аспектів і рис досліджуваних категорій. Саме за допомогою пізнання структурного складу окремого правового явища, фактично «розщеплення» його на окремі складники можна визначити всі його характерні ознаки. Уже потім, шляхом зведення всіх аспектів та ознак відповідного явища, можна надавати характеристику такої категорії як цілісного явища. Завдання порівняльно-правового методу полягає в зіставленні досліджуваних правових категорій та у встановленні їхніх єднальних і диференційних (специфікуючих) рис. Цей метод дає змогу як встановити суміжність правових категорій, так і здійснити їх системне розмежування.

Є два підходи до розгляду вищезазначених категорій. У межах першого терміни «податковий компроміс» та «податкова амністія» розглядаються як тотожні за своїм змістом категорії. Прихильники зазначеного підходу вважають, що досліджувані категорії є такими, що не підлягають розмежуванню, через ідентичність свого змістового наповнення. У цьому разі стверджується, що різна детермінація понять «податковий компроміс» і «податкова амністія» зумовлюється різними підходами до визначення найменування

тотожних заходів із подолання податкового конфлікту на національному рівні. Апологети цього підходу вважають, що в різних державах тотожні за своїм спрямуванням та змістом заходи з подолання кризових ситуацій у сфері оподаткування можуть іменуватися «податковий компроміс» або «податкова амністія». Єдина диференціація зазначених понять, на їхню думку, можлива тільки в морфологічному аспекті – неоднаковість їх визначення через історико-правові традиції конкретної держави, які визначаються національною специфікою.

Що ж стосується другого підходу, який, на нашу думку, є більш послідовним, то відповідно до нього податково-правові категорії «податковий компроміс» та «податкова амністія» розглядаються як самостійні правові категорії, яким властива змістова специфіка. Розмежування зазначених понять має вагоме значення для забезпечення категоріально-понятійної визначеності в податковому правозастосуванні.

Насамперед варто розглянути змістове наповнення понять «податковий компроміс» і «податкова амністія». Так, під податковим компромісом необхідно розуміти досягнення домовленості в межах адміністративних процедур з узгодження податкового зобов'язання між платником податків та контролюючим органом щодо міри виконання зобов'язаним суб'єктом податкових відносин своїх податкових обов'язків зі сплати податкових платежів зі звільненням від сплати їх у повному обсязі. У межах відповідних процедур платник податків та контролюючий орган досягають домовленості щодо суми первинно оспорюваного податкового боргу, яка надалі буде сплачена платником податків. Натомість платник податків звільняється від сплати не узгодженої в межах таких процедур суми податкового боргу. У цьому випадку акцент варто зробити на тому, що процедури досягнення податкового компромісу знаходять свою реалізацію в межах проваджень із вирішення податкових спорів, які попередньо виникли між владним суб'єктом податкового права (контролюючим органом) і зобов'язаним учасником податкових відносин (платником податків).

Далі вважаємо за доцільне визначити змістове наповнення поняття «податкова амністія». Д.І. Голосніченко як податкову амністію розглядає режим звільнення фізичних та юридичних осіб від юридичної відповідальності за несплату загальнообов'язкових платежів, приховування доходів, якщо відповідні порушники фінансової дисципліни сплатять упродовж строку, який визначається актом про податкову амністію, суми податкових зобов'язань у розмірах, що встановлюються відповідним актом [1, с. 7]. Більш стисле визначення податкової амністії запропоноване

В.А. Ільяшенко, яка визначає її як «амністію капіталу», під якою варто розуміти легалізацію коштів, за якими не було сплачено загальнообов'язкові платежі, що визначаються приписами податкового законодавства, або ж мало місце порушення інших нормативних вимог щодо їх отримання [2, с. 35]. І.О. Трубін та М.В. Кармаліта визначають податкову амністію як систему заходів, що мають на меті надати можливість платникам податків сплатити загальнообов'язкові платежі, законодавчо визначений строк сплати яких уже минув [3].

Як зауважує Ю.Б. Іванов, податкова амністія може розглядатися як основа системи податкового регулювання, один із методів подолання кризових явищ у сфері оподаткування [4]. Щодо сфери оподаткування в Україні І.О. Трубін та М.В. Кармаліта зазначають, що податкова амністія може бути одним з ефективних інструментів забезпечення наповнення дохідної частини публічних фондів коштів [3]. Д.І. Голосніченко зауважує, що сьогодні особливої актуальності набуває питання детінізації економічної системи України. На думку вченого, відповідні заходи повинні здійснюватися на макроекономічному рівні. При цьому, на переконання автора, провести таку детінізацію адміністративними методами примусового характеру, з огляду на ускладнення й системність економічних взаємозв'язків, вбачається малоімовірним. Єдиний шлях до легалізації таких тіньових економічних потоків – упровадження заходів податкової амністії [1, с. 11].

Об'єктом податкової амністії є суми обов'язкових платежів (податків і зборів), які не були сплачені зобов'язаними учасниками податкових відносин (платниками податків) у зв'язку з ухиленням від їх сплати або через вчинення ними інших правопорушень у сфері оподаткування. У межах процедур податкової амністії до публічних грошових фондів здійснюється акумуляція податкових надходжень, строк сплати яких уже минув. У цьому випадку платники податків сплачують ті загальнообов'язкові платежі, від сплати яких вони ухилилися, тобто такі кошти не є сумою податкового боргу, який був донарахований цим зобов'язаним суб'єктам податкового права з боку контролюючих органів.

У межах застосування податкової амністії оподатковуються такі доходи: а) які були приховані платниками податків; б) які були отримані ними від здійснення нелегалізованої (неправомірної) діяльності. При цьому варто зауважити, що в межах різних правових систем застосовуються різні підходи до визначення кола джерел доходів, які можуть бути легалізовані за посередництвом застосування нормативно визначених механізмів податкової амністії [3]. Загальноприйнятим

є підхід, відповідно до якого не підлягають легалізації в межах процедур податкової амністії такі доходи: а) отримані внаслідок вчинення корупційних правопорушень; б) отримані внаслідок вчинення злочинів проти особи, миру й безпеки людства; в) отримані внаслідок вчинення злочинних діянь проти основ конституційного ладу держави; г) отримані у зв'язку з вчиненням особою злочинів проти моральних засад суспільства (торгівля зброєю, наркотиками, людьми тощо).

Також варто зазначити, що не підлягають легалізації доходи платників податків, щодо яких до початку реалізації заходів із податкової амністії було розпочато заходи з притягнення таких осіб до кримінальної або адміністративної відповідальності [5, с. 60]. Мета податкової амністії полягає в акумуляції попередньо не задекларованих платниками податків доходів. При цьому зауважимо, що така легалізація відбувається із частковою сплатою зобов'язаним суб'єктом податкового права (платником податків) податків з отриманих ним доходів, щодо яких і відбуваються заходи податкової амністії. Ставка загальнообов'язкових платежів, як правило, є фіксованою та знаходить свою формалізацію в акті про амністію. Розміри ставок варіюються залежно від суспільно-політичних і соціально-економічних умов, у яких відбуваються заходи податкової амністії, та зумовлюються специфікою національної правової системи [3].

Застосування заходів податкової амністії доцільне тільки щодо тих правопорушень, які мають тимчасовий характер, яким властива одиничність, несистемність їхніх проявів. Інакше податкова амністія буде оформленим на законодавчому рівні заходом із заохочення правопорушень у сфері оподаткування. Варто зазначити, що податкова амністія повинна застосовуватися як захід виняткового характеру, якому не притаманна системність його перманентного впровадження. Як правило, упровадження податкової амністії зумовлюється необхідністю забезпечити нормалізацію суспільно-політичної й соціально-економічної кон'юнктури в державі.

При цьому податкова амністія може бути повною та частковою. Така диференціація податкових амністій здійснюється залежно від того, від якої юридичної відповідальності звільняється порушник фінансової дисципліни – від усіх чи тільки від окремих її різновидів (кримінальної, адміністративної, фінансової). У такому разі пропонуємо розглядати звільнення від юридичної відповідальності як гарантійний механізм, що надається державою несумлінним платникам податків. Як правило, повна податкова амністія застосовується в державах із низьким рівнем економічного розвитку. Залежно від суб'єктів,

які можуть скористатися податковою амністією, розрізняють такі її види: а) податкову амністію доходів фізичних осіб; б) податкову амністію доходів юридичних осіб; в) «широку» податкову амністію (легалізації підлягають доходи як фізичних, так і юридичних осіб) [3].

На підставі вищезазначеного можна дійти висновку, що із загальнотеоретичної позиції категорії «податкова амністія» та «податковий компроміс» є різними за своїм змістовим наповненням податково-правовими інститутами. Так, податковий компроміс варто розглядати як інструмент узгодження позицій сторін у межах процедур із вирішення питання щодо погашення податкового боргу платника податків. Тобто в межах процедур податкового компромісу домовленість досягається щодо сум загальнообов'язкових платежів, які вже були встановлені та строки сплати яких ще не минули. Натомість податкова амністія спрямована на легалізацію доходів, строк сплати яких уже минув або ж вони були отримані платниками податків як результат зловживання в податково-правовій сфері. Сплата таких сум загальнообов'язкових платежів у межах податкової амністії здійснюється вже після підтвердження факту вчиненого платником податків правопорушення.

Також розмежування відповідних категорій можна здійснювати залежно від підстав застосування цих інститутів податкового права. Так, інститут податкового компромісу, як правило, знаходить свою формалізацію в системі нормативно-правових приписів податкового законодавства. Натомість податкова амністія зазвичай оголошується окремим нормативно-правовим актом.

Розмежовуються ці категорії також за суб'єктом, якому вони адресуються. У випадку податкового компромісу цим суб'єктом є зобов'язаний суб'єкт податкових відносин (платник податків), який не погоджується із сумою донарахованих йому загальнообов'язкових платежів. Натомість податкова амністія адресується несумлінним платникам податків, які приховували свої доходи та ухилялися від їх оподаткування [3].

Усе зазначене вище стосується загальнотеоретичних підходів до розмежування понять «податкова амністія» та «податковий компроміс», що фактично склалися на підставі узагальнення зарубіжних підходів до реалізації відповідних інститутів. При цьому на рівні національного податкового законодавства вже був досвід запровадження податкового компромісу та нещодавно закріплено національний аналог інституту податкової амністії.

Так, спочатку в податковому законодавстві було закріплено інститут податкового компромісу, який отримав свою формалізацію в підрозділі 92

розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, який має назву «Особливості уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу». При цьому в Податковому кодексі України було закріплено визначення поняття «податковий компроміс», під яким пропонується розуміти режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за зниження податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р. з урахуванням строків давності, встановлених ст. 102 Податкового кодексу України [6]. При цьому сам податковий компроміс стосувався податкових зобов'язань тільки в аспекті двох податків – податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість (ПДВ). Тобто фактично цей інститут стосувався виключно юридичних осіб. Однак сам податковий компроміс був тимчасовим інститутом податкового законодавства, оскільки його реалізація завершилася у 2015 р.

Своєю чергою податкова амністія була запроваджена нещодавно, а на її позначення в податковому законодавстві було застосовано терміносполуку «одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб». Відповідний інститут було запроваджено шляхом прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» від 15 червня 2021 р. № 1539-ІХ [7]. У ньому податкова амністія визначається так: одноразове (спеціальне) добровільне декларування – це особливий порядок добровільного декларування фізичною особою належних їй активів, розміщених на території України та/або за її межами, якщо такі активи фізичної особи були одержані (набуті) такою фізичною особою за рахунок доходів, що підлягали в момент їх нарахування (отримання) оподаткуванню в Україні та з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори відповідно до вимог законодавства з питань оподаткування та/або міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, та/або які не були задекларовані в порушення податкового й валютного законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом будь-якого з податкових періодів, що мали місце до 1 січня 2021 р. [6]. Відповідно, податкова

амністія, на відміну від податкового компромісу, стосується виключно фізичних осіб (податковий компроміс стосувався виключно юридичних осіб). При цьому такий інститут також матиме тимчасовий характер, оскільки його реалізація завершиться 1 вересня 2022 р.

Отже, поняття «податкова амністія» та «податковий компроміс» не тотожні за своїм змістом. При цьому в Україні є законотворчий досвід в аспекті формалізації як інституту податкового компромісу, так і інституту податкової амністії.

### Література

1. Голосніченко Д.І. Кримінологічні проблеми боротьби з порушеннями податкового законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 1998. 20 с.
2. Ільяшенко В.А. Причини виникнення та методи скорочення податкового боргу в Україні. *Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління*. 2013. № 2. С. 34–40.
3. Трубін І.О., Кармаліта М.В. Застосування податкового компромісу та податкової амністії: теоретичний аспект. *Фінансове право*. 2014. № 2(28). С. 39–42. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp\\_2014\\_2\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp_2014_2_15) (дата звернення: 15.08.2021)
4. Іванов Ю.Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія. Харків : ВД «ІНЖЕК2, 2007. 448 с.
5. Мухтарова К., Джурунов Е. Амністія капітала в Казахстані. *Саясат-Policy*. 2003. № 1. С. 59–63.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (у редакції від 25 липня 2021 р.) / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.08.2021).
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету : Закон України від 15 червня 2021 р. № 1539-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#n12> (дата звернення: 15.08.2021).

### References

1. Holosnichenko, D.I. (1998). Kryminolohichni problemy borotby z porushenniamy podatkovoho zakonodavstva Ukrainy [Criminological problems of struggle against infringements of the tax legislation of Ukraine]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
2. Iliashenko, V.A. (2013). Prychyny vynyknennia ta metody skorochennia podatkovoho borhu v Ukraini [Causes and methods of reducing tax debt in Ukraine]. *Naukovyi visnyk Chernihivskoho derzhavnoho instytutu ekonomiky i upravlinnia*, no. 2, pp. 34–40 [in Ukrainian]
3. Trubin, I.O., Karmalita, M.V. (2014). Zastosuvannia podatkovoho kompromisu ta podatkovoi amnistii: teoretychnyi aspekt [Application of tax compromise and tax amnesty: theoretical aspect]. *Finansove pravo*, no. 2(28), pp. 39–42. Retrieved from: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp\\_2014\\_2\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp_2014_2_15) [in Ukrainian]
4. Ivanov, Yu.B. (2007). Problemy rozvytku podatkovoi polityky ta opodatkuvannia: monohrafiia [Problems of tax policy development and taxation: monograph]. Kharkiv: INZhEK [in Ukrainian].
5. Mukhtarova, K., Dzhurunov, E. (2003). Amnystiia kapytala v Kazakhstane [Capital amnesty in Kazakhstan]. *Saiasat-Policy*, no. 1, pp. 59–63 [in Russian].
6. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 r. № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine of December 2, 2010 № 2755-VI]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
7. Verkhovna Rada of Ukraine (2021). Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo stymuliuvannia detinizatsii dokhodiv ta pidvyschennia podatkovoi kultury hromadian shliakhom zaprovadzhennia odnorazovoho (spetsialnoho) dobrovilnoho deklaruvannia fizychnymy osobamy nalezhnykh yim aktyviv ta splaty odnorazovoho zboru do biudzhetu: Zakon Ukrainy vid 15 chervnia 2021 r. № 1539-IX [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine to stimulate the de-shadowing of incomes and increase the tax culture of citizens by introducing one-time (special) voluntary declaration of assets belonging to individuals and payment of one-time fee to the budget: Law of Ukraine of June 15, 2021 № 1539-IX]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#n12> [in Ukrainian].