

**МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ
щодо застосування Закону України
№ 63-VIII від 25 грудня 2014 року про
податковий компроміс**

№	ЗМІСТ	стор.
1	Вступ. Мета прийняття Закону про податковий компроміс для платників податків	3
2	Основні етапи та положення процедури застосування Закону про податковий компроміс	4-6
3	Деякі актуальні питання застосування процедури податкового компромісу(коментар АО «Яр.ВАЛ»)	7-17
4	Наказ ДФС України № 13 від 17 січня 2015 року та співставлення окремих його положень з нормами Закону про податковий компроміс	18-21

1. Вступ. Мета прийняття Закону про податковий компроміс для платників податків

З 17 січня 2015 року набув чинності Закон України № 63-VII «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» (надалі – **Закон про податковий компроміс**). Цей закон доповнює розділ XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України новим підрозділом 9², який регулює механізм уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток та податку на додану вартість при застосуванні процедури податкового компромісу, і яким передбачено подання платниками податків за добровільним рішенням уточнених розрахунків податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року.

Закон про податковий компроміс, на думку його авторів, направлений на встановлення діалогу між державою та платниками податків, звільнення платників податків від фінансової, кримінальної та адміністративної відповідальності за умови сплати не задекларованих та/або неузгоджених платежів з податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств, зменшення кількості адміністративних скарг до контролюючих органів та адміністративних позовів до суду платників податків на рішення контролюючих органів, а також забезпечення додаткових податкових надходжень до бюджету.

Реалізація податкового компромісу надає платникам податків певні преференції:

- сплата лише частини завчасно недекларованих платежів або неузгоджених податкових зобов'язань;
- звільнення від юридичної відповідальності (фінансової, адміністративної та кримінальної) за зазначені правопорушення;
- звільнення від податкових перевірок господарських операцій за період по якому досягнуто податковий компроміс в у наступних періодах.

Також Закон про податковий компроміс вносить зміни до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України, Кримінального процесуального кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України щодо звільнення платників податків від адміністративної та кримінальної відповідальності, а також можливості застосування процедури примирення сторін в рамках адміністративного судочинства при застосуванні податкового компромісу.

З огляду на зазначене, Закон про податковий компроміс загалом має позитивне значення для платників податків та має сприяти поліпшенню умов для розвитку бізнесу в Україні, детінізації економіки та має забезпечити додаткові надходження до бюджету.

2. Основні етапи та положення процедури застосування Закону про податковий компроміс

Згідно підрозділу 9² Розділу XX «Перехідні положення» ПК України **Податковий компроміс** – це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 цього Кодексу. Платник податків, який вирішив скористатися процедурою податкового компромісу, під час дії податкового компромісу за такі податкові періоди має право подати відповідні уточнюючі 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 (п. 1 Закону).

Досягнення податкового компромісу має відбуватись наступним чином:

- 1) Підставою для початку процедури податкового компромісу є **подання платниками податків за його добровільним рішенням уточнених розрахунків податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість або заяви про намір досягнення податкового компромісу** щодо податкових зобов'язань визначених з боку контролюючого органу за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року (п. 3, п. 7 Закону).
- 2) Сума заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість сплачується в розмірі 5 відсотків такої суми. При цьому **95 відсотків суми заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість вважаються погашеними, штрафні санкції не застосовуються, пеня не нараховується** (абз. 2 п. 2 Закону).
- 3) **Загальний термін, протягом якого платник податків може звернутися (кількість звернень в законі не обмежена) за застосуванням до нього процедури податкового компромісу складає 90 календарних днів з дня набрання чинності цим законом, при цьому, процедура досягнення податкового компромісу не може тривати більше ніж 70 календарних днів** (абз. 1 п. 3, п. 12 Закону).
- 4) Підстави проведення документальних позапланових перевірок під час процедури податкового компромісу – це подання платником податків **уточнюючого розрахунку за періоди, щодо яких не була проведена**

документальна перевірка, може бути підставою для проведення документальної позапланової перевірки згідно з процедурою податкового компромісу. Отже, єдиною підставою призначення податковими органами позапланової документальної перевірки може бути подання платником податків уточненого розрахунку за період щодо якого не було проведено документальної перевірки. Якщо уточнений розрахунок подано за період, по якому контролюючими органами вже було здійснено документальну перевірку, то вони позбавлені права призначати документальну позапланову перевірку в рамках процедури досягнення податкового компромісу (абз. 2 п. 3 Закону).

- 5) **Межі документальної позапланової перевірки в рамках Закону про податковий компроміс обмежені** господарськими операціями та податковими періодами, які платник податків зазначив в уточнюючих розрахунках та переліку(описі) господарських операцій (абз. 4 п. 3 Закону). **Проведення перевірок** контролюючими органами господарських операцій та податкових періодів **не визначених в уточнюючих розрахунках та переліку(описі) господарських операцій не відповідає вимогам Закону** про податковий компроміс.

При цьому, у випадку наявності у контролюючих органів підстав для проведення позапланової перевірки платника податків поза межами уточнюючих розрахунків та переліку(опису) господарських операцій, контролюючі органи мають право проводити такі перевірки в загальному порядку, визначеному ПК України, а не на підставі Закону про податковий компроміс.

- 6) **Якщо контролюючий орган призначив документальну позапланову перевірку та за її наслідками виніс податкові повідомлення-рішення, то платник податку має сплатити 5 % від визначеної суми** протягом 10 календарних днів з дня отримання податкового повідомлення-рішення, прийнятого за результатами такої перевірки. **У разі якщо платник податків розпочинає процедуру адміністративного та/або судового оскарження податкового повідомлення-рішення, прийнятого контролюючим органом за результатами документальної позапланової перевірки згідно із цим підрозділом, податковий компроміс не застосовується** (абз. 6 п. 3, п. 5, п. 6 Закону).

- 7) **Законом про податковий компроміс встановлено заявницький (інформаційний) характер процедури податкового компромісу стосовно розміру сплати, видів податків та термінів застосування щодо неузгоджених сум податкових зобов'язань, які знаходяться у процедурах судового та/або**

адміністративного оскарження та іншими податковими повідомленнями-рішеннями, податкові зобов'язання за якими не узгоджені. За вимогою закону, досягнення податкового компромісу у такому разі здійснюється лише за заявою платника податків у письмовій формі до контролюючого органу про намір досягнення податкового компромісу. У таких випадках днем узгодження платником податків податкових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні, є день подання такої заяви до відповідного контролюючого органу (абз. 1 п. 7 Закону).

- 8) Процедура податкового компромісу поширюється на випадки, коли у платника податків розпочата документальна податкова перевірка або складено акт за наслідками такої перевірки. У таких випадках платник податків за своїм рішенням може подати уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість (абз. 2 п. 7 Закону).
- 9) Податковий компроміс вважається досягнутим після сплати платником податків узгоджених податкових зобов'язань згідно із цим підрозділом ПК України. (абз. 1 п. 8 Закону).
- 10) **Після досягнення податкового компромісу** згідно із цим підрозділом такі зобов'язання не підлягають оскарженню та їх розмір не може бути змінений в інших податкових періодах (абз. 2 п. 8 Закону).
У разі досягнення податкового компромісу перевірки щодо податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за уточненими операціями у наступних періодах за зазначеними податками контролюючими органами не проводяться (п. 9 Закону).
Діяння, вчинене платником податків або його посадовими (службовими) особами, що призвело до зниження його податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, якщо такі податкові зобов'язання уточнені за процедурами застосування податкового компромісу та сплачені до бюджетів, **не вважається умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)** (п. 9 Закону).

3. Деякі актуальні питання застосування процедури податкового компромісу (коментар АО «Яр.ВАЛ»)

Разом з тим в Законі про податковий компроміс, не досить чітко виписані норми щодо підстав та меж проведення документальної позапланової перевірки, період за який може застосовуватись податковий компроміс, що певною мірою стримує платників податків від застосування положеннями цього закону.

Такі неточності в Законі про податковий компроміс мали бути вирішені Кабінетом Міністрів України, який згідно п. 4 Прикінцевих положень мав забезпечити прийняття нормативно-правових актів, необхідних для реалізації цього Закону, але такий нормативний акт КМ України ще не затвердив.

Тому при безпосередньому застосуванні положень Закону про податковий компроміс, платники податків стикаються з певними питаннями, які ще не врегульовані на законодавчому рівні, ось деякі з них:

- 1) Чи може платник податків подавати декілька разів уточнену декларацію та/або заяву в межах 90-денного строку стосовно різних податкових зобов'язань (за різними операціями, за операціями з іншими контрагентами, за різні звітні періоди, тощо)?***

Однозначно так, може.

Хоча підрозділ 92, яким, згідно 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» №63-VIII від 25.12.2014 року, доповнений розділ ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу України, не містить норми, яка б прямо надавала право платнику податків, під час дії податкового компромісу, подавати декілька разів уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, проте вказаний нормативний документ не містить і заборони на такі дії.

Більш того, така заборона відсутня і в Методичних рекомендаціях щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу, затверджених Наказом ДФС України №13 від 17.01.2015 року.

Навпаки, інколи ті випадки, на які поширюється процедура податкового компромісу, на практиці можуть виникати в різний час дії податкового компромісу і незалежно один від одного, а отже технічно не можуть бути об'єднані в одну уточнену декларацію та/або заяву.

Натомість, право платника податків неодноразово скористатись податковим компромісом під час його дії повністю відповідає змісту одного із принципів податкового законодавства України, закріпленого в п. 4.1.4. п.4.1 п. 4 Податкового кодексу України, який визначає правомірність рішень платника податків в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

2) Чи розповсюджується дія Закону на податкові зобов'язання, які були занижені внаслідок приховування (не відображення) у бухгалтерському обліку господарських операцій, що відбулися у періоді, який підпадає під дію Закону, у разі поновлення таких операцій в обліку та відображення відповідних зобов'язань з них?

Так, розповсюджується, хоча про таку ситуацію у Законі №63 прямо не зазначено.

Згідно зі п. 1 підрозділу 9² ПКУ (в редакції Закону № 63 від 25.12.2014), податковий компроміс – це режим **звільнення від юридичної відповідальності** платників податків **за заниження податкових зобов'язань** з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість **за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року.**

Методичні рекомендації, **затверджені Наказом ДФС 17.01.2015 р. №13 (далі Методичні рекомендації)**, дублюють зазначене положення, а, окрім того, встановлюють, що податковий компроміс розповсюджується **виключно на факти заниження податкових зобов'язань** (пп.2.1. п.2 Методичних рекомендацій).

Також, у зазначеному підпункті Методичні рекомендації визначають, що **під заниженням податкових зобов'язань слід розуміти неправомірне формування** платником податків **даних податкового обліку.**

Приховування об'єкту оподаткування шляхом не відображення у бухгалтерському та податковому обліку підприємства певних господарських операцій є, по своїй суті, **одним із способів заниження податкових зобов'язань**, наслідком якого, відповідно, є неправомірне формування платником податків даних податкового обліку.

Отже, **поновлення в бухгалтерському обліку таких операцій** та, відповідно, їх наслідків у податковому обліку, **приведе до визначення певних податкових зобов'язань**, які раніше не відображались. Будь-яких **заборон щодо застосування положень Закону** про податковий компроміс **до таких податкових зобов'язань не встановлено.**

3) Чи розповсюджується дія Закону на податкові зобов'язання за операціями, що відбулись до 01.04.2014 р., однак які, у зв'язку із особливостями оподаткування, підлягають відображенню в періоді після 01.04.2014 р. (наприклад, податкові зобов'язання з податку на прибуток у разі подання річної декларації (операції, по яких фактично відбулось заниження податкових зобов'язань, мали місце до 01.04.2014 р., а самі податкові зобов'язання підлягають відображенню у звітних документах у 2015 р.)?

Згідно зі п. 1 підрозділу 9² ПКУ (в редакції Закону № 63 від 25.12.2014), податковий компроміс – це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року.

Методичні рекомендації, затверджені Наказом ДФС 17.01.2015 р. №13 (далі *Методичні рекомендації*), дублюють зазначене положення, а, окрім того, встановлюють, що податковий компроміс розповсюджується **виключно на факти заниження податкових зобов'язань** (пп.2.1. п.2 Методичних рекомендацій).

З огляду на це, *де-факто, заниження податкових зобов'язань відбувається в момент здійснення (оформлення) певних господарських операцій*. Однак, у зв'язку із особливостями оподаткування, відображення податкових зобов'язань за такими господарськими операціями у податковому обліку законодавцем визначено в інший період, вже після 1 квітня 2014 р.

Оскільки *положення Закону про податковий компроміс застосовуються саме до фактів заниження податкових зобов'язань* за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених ст.102 Податкового кодексу України, і ніяким чином *не пов'язують такі факти із періодом відображення* таких податкових зобов'язань, то, на нашу думку, застосування податкового компромісу у даних випадках абсолютно правомірне.

4) Які підстави у контролюючого органу для проведення документальної позапланової перевірки у разі подання платником уточнюючого розрахунку за процедурою податкового компромісу?

За буквою Закону №63 (абз.2 п. 3) – єдиною підставою для проведення перевірки за процедурою податкового компромісу є подання платником податку уточнюючого розрахунку за періоди, щодо яких не була проведена документальна перевірка.

Тобто законодавець чітко прив'язує можливість проведення такої перевірки суто до факту проведення/не проведення попередніх перевірок у періоди, за які платником подається уточнений розрахунок.

При цьому, *навіть така підстава не є обов'язковою умовою для прийняття*

рішення контролюючим органом про проведення документальної перевірки, а встановлює лише можливість проведення такої перевірки.

Методичні рекомендації не містять будь-яких роз'яснень щодо конкретних підстав проведення перевірок в рамках процедури податкового компромісу, а лише надають деякі рекомендації щодо порядку проведення документальних перевірок у цьому випадку (абзац 2 пункту 3.8).

Обмеження законодавцем стосовно підстав проведення будь-яких перевірок за процедурою податкового компромісу загалом відповідає меті та цілям самого Закону №63, як то добровільність застосування такого компромісу платником податків, найбільш повне надходження коштів до бюджету країни за результатом застосування процедури компромісу тощо.

Проведення в ході досягнення процедури податкового компромісу документальної перевірки за будь-яких інших підстав, ніж зазначені в абз.2 п. 3 Закону про податковий компроміс, не відповідає вимогам Закону №63 та зводить нанівець саму ідею його застосування.

5) Які межі проведення перевірки за процедурою податкового компромісу? Чи може контролюючий орган перевіряти інші господарські операції платника податків, з іншими суб'єктами господарювання (контрагентами), ніж ті, про які зазначено при поданні уточненої декларації (зазначеної в переліку(опису) господарських операцій)?

Абзац 4 пункту 3 Закону про податковий компроміс встановлює, що така перевірка повинна проводитись **виключно** у межах досягнення процедури податкового компромісу.

*Методичні рекомендації, з одного боку, конкретизують та розширюють зазначене положення Закону на користь платника податків та **прив'язують таку перевірку суто до періодів, суб'єктів господарювання та господарських операцій**, щодо яких подано уточнюючий розрахунок.*

З другого боку, в методичних рекомендаціях податковим органом **закладена можливість проведення будь-якої перевірки поза межами процедури** податкового компромісу, скориставшись ініціативою платника податків щодо його застосування (абз.4 п.3.4. Методичних рекомендацій).

Так, контролюючим органом у документах, форма яких встановлена ним, (заява про компроміс, заява про компроміс по ППР для неузгодженого податкового зобов'язання) **встановлюються рекомендації** платникам податків **зазначати інформацію про проведення документальної позапланової перевірки** відповідно до п. 3

Закону про податковий компроміс, хоча сам Закон такої вимоги не містить.

А положення абзацу 5 пункту 3.5. Методичних рекомендацій *містять вимоги* підрозділам контролюючого органу *формувати інформацію про повноту відображення господарських операцій*, за якими подано уточнюючі розрахунки, *про наявність інших порушень*, що підтверджені належною та допустимою доказовою базою, *у період, за який подано уточнений розрахунок*.

Тобто, контролюючий орган орієнтується не на з'ясування самого факту проведення/не проведення документальної перевірки в межах податкового компромісу за певний необхідний період, як того вимагає Закон, а на встановлення інших порушень за вказаний період.

б) Чи поширюються положення Закону про податковий компроміс на узгоджені податкові зобов'язання, у разі, коли визначені контролюючим органом податкові зобов'язання не оскаржувалися платником податків в адміністративному чи/та у судовому порядку?

До податкових зобов'язань, які визначені контролюючим органом та *які* не оскаржувались, тобто *мають статус «узгоджених»*, *податковий компроміс застосовуватись не може*.

Так, аналіз змісту статті 7 Закону про податковий компроміс у співставленні із статтею 1, свідчить, що податковий компроміс може застосовуватись:

- щодо завищених (на думку платника податків) податкових зобов'язань, які не визначені з боку контролюючих органів;
- щодо завищених податкових зобов'язань, які визначені контролюючим органом, однак, які є неузгодженими.

Разом з тим, *у разі звернення до адміністративного суду з позовом* щодо оскарження ППР, якими такі податкові зобов'язання визначені, грошові зобов'язання, відповідно до положень абзацу 4 п.56.18 ст.56 Податкового кодексу України, набувають статусу «неузгоджених», що *надає можливість* суб'єкту господарювання *застосовувати процедуру податкового компромісу*.

7) Чи можливо застосування податкового компромісу стосовно податкових зобов'язань, визначених контролюючими органами у ППР,

а. які за результатом оскарження в адміністративному чи судовому порядку були скасовані (рішення суду на користь платника)?

Застосування податкового компромісу у даному випадку можливо. Рішення апеляційної інстанції на користь підприємства у визначеному порядку набуває законної

сили і є обов'язковим для виконання незалежно від факту його оскарження у касаційній інстанції.

При цьому, за нормами Податкового кодексу України, процедура судового оскарження податкових повідомлень рішень є завершеною, а **податкові зобов'язання за ними – скасованими**.

Отже, рішення апеляційної інстанції про задоволення позову підприємства щодо скасування ППР, визначає, що факт заниження податкових зобов'язань підприємством за такими ППР з боку податкового органу відсутній.

Тому **у підприємства**, за змістом п. 1 підрозділу 9² ПКУ (в редакції Закону № 63 від 25.12.2014) **залишається право самостійно визначити заниження податкових зобов'язань по господарських операціях**, що були предметом судового оскарження.

Слід мати на увазі особливості застосування положень Закону про податковий компроміс в залежності від можливих подальших рішень ВАСУ (у разі подання касаційної скарги контролюючим органом).

Так, у разі **коли ВАСУ буде прийнято рішення** про підтвердження рішення апеляційної інстанції **(на користь підприємства)** на час, коли за ініціативою підприємства у добровільному порядку ще не була застосована процедура податкового компромісу, то **у підприємства**, за змістом Закону про податковий компроміс **залишається таке право самостійно визначити заниження зобов'язань по цих же господарських операціях**.

У разі, **якщо** до моменту застосування податкового компромісу, **ВАСУ буде** скасовано рішення апеляційної інстанції та **прийнято рішення** щодо правомірності податкових повідомлень-рішень, визначених податковим органом **(не на користь платника)**, то податкові зобов'язання за такими ППР будуть вважатись узгодженими, що **позбавляє можливості подальшого застосування до них процедури податкового компромісу**.

Факт застосування та досягнення процедури податкового компромісу до прийняття рішення ВАСУ виключає подальший розгляд у суді такої адміністративної справи.

в. за результатом судового оскарження якого отримано негативне для платника податків судове рішення (не на його користь), яке оскаржується платником податків у Касаційній інстанції (ВАСУ)?

За наявності рішення апеляційної інстанції, що набуло законної сили та яке підтверджує правомірність визначення податковим органом податкових зобов'язань, процедура судового оскарження податкових-повідомлень рішень за такими зобов'язаннями є закінченою, а суми податкових зобов'язань узгодженими.

Подальше застосування податкового компромісу у такому випадку можливо лише після прийняття рішення касаційною інстанцією та залежить від варіантів такого рішення.

При цьому, слід враховувати, що рішення ВАСУ має бути прийнято до закінчення встановленого Законом строку застосування податкового компромісу.

Так, у разі, якщо ВАСУ відправить справу на новий розгляд, то автоматично поновлюється процедура судового оскарження, а податкові зобов'язання, відповідно до вимог абзацу 4 п.56.18 ст.56 Податкового кодексу України, набувають статусу «неузгоджених», що надає право на застосування підприємством процедури податкового компромісу.

У разі, якщо ВАСУ буде прийнято рішення про підтвердження правомірності податкових повідомлень-рішень, визначених податковим органом, то податкові зобов'язання за такими ППР будуть вважатись узгодженими, що позбавляє можливості подальшого застосування до них процедури податкового компромісу.

У разі прийняття ВАСУ рішення на користь підприємства, (суд повністю задовольнить позов підприємства про скасування ППР), у підприємства, за змістом Закону про податковий компроміс, залишається право самостійно визначити заниження зобов'язань по господарських операціях, що були предметом судового оскарження.

8) Чи можливо застосування процедури податкового компромісу стосовно податкових зобов'язань, відносно яких за фактом ухилення наявне кримінальне провадження?

Факт наявності кримінального переслідування у даному випадку не впливає на можливість застосування підприємством процедури податкового компромісу.

Застосуванню податкового компромісу наявність розпочатого кримінального провадження по відповідному порушенню ніяким чином не перешкоджає.

Навпаки до Кримінального (стаття 212) та Кримінального процесуального (стаття 284) кодексів України внесено відповідні зміни щодо підстав та порядку закриття кримінального провадження у зв'язку із досягненням податкового компромісу. Відповідно до цих норм, кримінальне провадження, предметом розслідування якого є ухилення від сплати податкових зобов'язань, стосовно яких досягнуто податкового компромісу, підлягає безумовному закриттю (ч.5 ст.212 КК України).

Механізм застосування податкового компромісу у разі наявності кримінального провадження залежить від стану визначеності та узгодженості податкових зобов'язань, за якими відбувається досудове розслідування у кримінальному провадженні (чи визначено воно з боку контролюючого органу, чи є неузгодженим тощо).

9) **Які особливості застосування податкового компромісу за наявності кримінального провадження у випадках:**

а. якщо податкові зобов'язання у такому кримінальному провадженні визначені на підставі акту документальної перевірки, за яким прийнято ППР, однак таке податкове зобов'язання є узгодженими?

Застосування податкового компромісу у даному випадку не має певних особливостей.

Застосування процедури податкового компромісу відбувається відповідно до п. 7 підрозділу 9² ПКУ (в редакції Закону № 63 від 25.12.2014).

Досягнення податкового компромісу у такому разі здійснюється за заявою платника податків у письмовій формі до контролюючого органу про намір досягнення податкового компромісу.

У таких випадках **днем узгодження** платником податків **податкових зобов'язань**, визначених у податковому повідомленні-рішенні, **є день подання такої заяви** до відповідного контролюючого органу, а **днем досягнення процедури** податкового компромісу – **день сплати таких узгоджених податкових зобов'язань**.

б. якщо податкові зобов'язання у такому кримінальному провадженні визначені на підставі акту документальної перевірки, за яким не приймалось ППР, або визначені іншим документом (довідкою, аудиторським висновком, експертизою тощо)?

У даному випадку, відповідно до положень Податкового кодексу України, факт визначення з боку контролюючого органу занижень податкових зобов'язань підприємством за такими актом, довідкою, аудиторським висновком, експертизою тощо – відсутній (ППР не приймалось).

Тому у підприємства, за змістом п. 1 та абз.2 п. 7 підрозділу 9² ПКУ (в редакції Закону № 63 від 25.12.2014) **залишається право самостійно визначити заниження податкових зобов'язань** по господарських операціях, що є предметом дослідження у кримінальному провадженні.

с. якщо податкові зобов'язання, несплата яких інкримінується у такому кримінальному провадженні, визначені за період, що перевищує 1095 днів?

Межі застосування Закону України № 63-VIII визначено строками давності, встановленими ст.102 Податкового кодексу України (не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до статті 39 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, - за днем її фактичного подання).

Законодавцем, під час прийняття цього Закону **не враховано положення ст.ст.**

12, 49 та 212 Кримінального кодексу України (Закон України від 05.04.2001 № 2341-III), якими визначено терміни, протягом якого особа підлягає звільненню від кримінальної відповідальності за вчинення кримінального правопорушення, передбаченого ч.3 ст.212 КК України у зв'язку із закінченням строків давності – 10 років.

В даній ситуації має місце **конкуренція норм однакових за силою законодавчих актів**, яка, за буквою Закону, **не дозволяє** застосовувати положення Закону України № 63-VIII від 25.12.2014 щодо податкового компромісу **поза межами строків давності, встановлених ст.102 Податкового кодексу України**, та, відповідно, **звільняти** на цій підставі **платника податків (його посадових (службових) осіб) від кримінальної відповідальності** у разі, коли **податкові зобов'язання**, несплата яких інкримінується у такому кримінальному провадженні, **визначені за період, що перевищує строки, визначені у ст.102 Податкового кодексу України**.

Таким чином, у разі виникнення зазначеної ситуації, платник податків та його **посадові (службові) особи**, у разі застосування Закону про податковий компроміс, **підлягають звільненню від кримінальної відповідальності** за вчинення умисного ухилення від сплати податків **в частині несплати податкових зобов'язань, які визначені за період не більше 1095 днів** (в межах строку давності встановленого ст.102 Податкового кодексу України).

Дії посадових (службових) осіб в частині ухилення від сплати податків (податкових зобов'язань), що визначені у кримінальному провадженні за період, що перевищує 1095 днів, за Законом про податковий компроміс не підпадають під звільнення від кримінальної відповідальності та **повинні кваліфікуватись в залежності від розміру несплачених податків** за такий період.

10) Чи може факт застосування платником податків процедури податкового компромісу спричинити негативні наслідки для його контрагентів?

Небезпека таких наслідків є абсолютно безпідставною.

Стаття 4 Закону містить положення, що уточнення платником податків податкових зобов'язань шляхом подання уточнюючого розрахунку не впливає на розмір податкових зобов'язань його контрагентів. Зазначена норма **свідчить, що застосування платником податків процедури податкового компромісу не може бути підставою для визначення порушень у його контрагентів.**

Процедура застосування податкового компромісу не передбачає встановлення чи визнання будь-яких негативних фактів за конкретними господарськими взаємовідносинами (встановлення безтоварності господарських операцій, встановлення факту відсутності робіт (послуг) тощо, у тому числі із «ризиковими» підприємствами), а

тому, факт застосування такої процедури не може бути підставою для обґрунтування порушень його контрагентом податкового законодавства.

11) Чи може факт застосування податкового компромісу свідчити про добровільне визнання платником податків вчинення певних противоправних дій і слугувати підставою для кримінального переслідування правоохоронними органами щодо інших можливих складів злочину?

Факт застосування процедури податкового компромісу неможливо об'єктивно трактувати як добровільне зізнання в будь-яких противоправних діях, оскільки Закон про податковий компроміс *не містить будь-якого переліку мотивів (причин) щодо застосування* платником податків процедури податкового компромісу, а тому факт застосування платником податків такої процедури ніяким чином не може розцінюватись та трактуватись як якесь добровільне визнання ним вчинення будь-яких неправомірних дій (в тому числі вчинення безтоварних операцій з «ризиковими» підприємствами, вчинення неправомірних дій стосовно реєстрації таких підприємств тощо). Факт застосування процедури компромісу, навіть, не може свідчить про наявність у діях службових осіб платника податків ознак ухилення від сплати податків, а тим більше не є підтвердженням вчинення ними будь-яких інших противоправних дій.

З огляду на це, *факт застосування процедури податкового компромісу не може слугувати підставою для переслідування службових осіб платника податків за вчинення дій щодо інших можливих складів злочину.*

12) Чи можливі у разі застосування податкового компромісу претензії кримінального характеру з боку правоохоронних органів за іншими статтями кримінального кодексу України (ст.ст. 205, 222, 364, 358, 366, 367 КК України тощо), що пов'язані із господарськими операціями, за якими застосовано податковий компроміс?

Закон містить положення, які, у разі застосування податкового компромісу, передбачають звільнення від кримінальної відповідальності лише за вчинення ухилення від сплати податків.

Однак, з юридичної точки зору, *інші дії службових осіб платника податків, які безпосередньо вчинені та пов'язані із ухиленням від сплати податків, за якими застосовано податковий компроміс, не можуть обґрунтовано бути кваліфіковані за іншими статтями кримінального кодексу України (ст.ст. 205, 222, 364, 358, 366, 367 КК України тощо), оскільки пов'язані із умислом, шкодою та іншими ознаками правопорушення за ст.212 КК України.*

Разом з тим, у випадку наявності обґрунтованих підстав для кримінального переслідування службових осіб платника податків чи їх контрагентів за іншими (окрім ст.212 КК України) статтями кримінального кодексу України, **факт застосування процедури податкового компромісу не є індульгенцією** для платників податків (їх службових осіб) від таких претензій.

Однак, **такі претензії можливі лише у випадках наявності** для цього об'єктивних, належних доказів і підстав, які потрібно критично оцінювати в кожному конкретному випадку, та які не можуть жодним чином бути пов'язаними із фактом застосування процедури податкового компромісу.

В іншому випадку, використання факту застосування податкового компромісу як підґрунтя для будь-яких претензій щодо вчинення інших кримінальних правопорушень є доказом упередженості і необ'єктивності з боку представників правоохоронних органів, тому, на нашу думку, подібні факти необхідно спокійно спростовувати у правовому полі, розуміючи незаконність подібних претензій.

13) Чи можливе судове оскарження неправомірних дій контролюючого органу щодо застосування процедури податкового компромісу?

Закон про податковий компроміс містить норму – п. 6, відповідно до якої податковий компроміс не застосовується у разі, якщо платник податків розпочинає процедуру адміністративного та/або судового оскарження податкового повідомлення-рішення, прийнятого контролюючим органом за результатами документальної позапланової перевірки згідно із підрозділом 9² ПКУ (в редакції Закону № 63 від 25.12.2014).

Зазначена норма платниками податків іноді помилково трактується як відсутність можливості оскарження неправомірних дій податкового органу пов'язаних із застосуванням податкового компромісу (наприклад, таких, як відмова органом ДФС у застосуванні платником податків процедури податкового компромісу по конкретних господарських операціях).

Зазначена норма Закону про податковий компроміс **стосується лише оскарження податкового повідомлення-рішення** та **не забороняє** платникам податків **оскаржувати в судовому порядку будь-які інші неправомірні дії** контролюючого органу, пов'язані із процедурою застосування податкового компромісу.

4. Наказ ДФС України № 13 від 17 січня 2015 року та співставлення окремих його положень з нормами Закону про податковий компроміс

Одночасно з набранням чинності Законом про податковий компроміс – 17 січня 2015 року, ДФС України своїм наказом № 13 затвердила «Методичні рекомендації щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» (надалі – Методичні рекомендації). Методичні рекомендації не було зареєстровано в Міністрстві, отже вони не мають обов'язкового характеру, але контролюючі органи будуть їх застосовувати під час застосування положень Закону про податковий компроміс.

На нашу думку, деякі положення Методичних рекомендацій, замість надання відповідей на питання щодо застосування положень Закону про податковий компроміс, породжують нові питання, оскільки ДФС України в Методичних рекомендаціях розширено тлумачить деякі положення закону щодо права контролюючого органу на проведення позапланової документальної перевірки; значно розширюють перелік документів, які платник податків повинен надати контролюючому органу для застосування податкового компромісу; та надають контролюючим органам повноваження, які не передбачені в Законі про податковий компроміс.

Нижче наведено деякі проблемні моменти, які містяться в Методичних рекомендаціях.

4.1. Щодо підстав проведення документальної перевірки

Згідно Закону про податковий компроміс – єдиною підставою для проведення перевірки за процедурою податкового компромісу є подання платником податку уточнюючого розрахунку за періоди, щодо яких не була проведена документальна перевірка.

Тобто закон чітко визначає, що перевірка платника податків в межах Закону про податковий компроміс може бути призначена лише у випадку відсутності перевірки за період в якому має бути застосовано податковий компроміс.

Відсутність податкової перевірки в періоді, за який застосовується податковий компроміс, дає контролюючому органу можливість призначити перевірку, а не покладає на нього обов'язок щодо її здійснення.

Обмеження законом підстав для проведення перевірки за процедурою податкового компромісу є однією з гарантій, передбачених Законом про податковий компроміс, для платників податків від свавілля контролюючих органів.

Але в Методичних рекомендаціях не міститься будь-яких роз'яснень щодо конкретизації підстав проведення перевірок в рамках процедури податкового компромісу, а лише надаються деякі рекомендації щодо порядку проведення

документальних перевірок у цьому випадку (абзац 2 пункту 3.8).

На нашу думку, відсутність в Методичних рекомендаціях вичерпного переліку підстав для проведення такої перевірки, може бути підставою для зловживання контролюючими органами на місцях підчас прийняття рішень щодо призначення/не призначення перевірки по уточнюючому розрахунку та може значно ускладнити для платників податків застосування процедури податкового компромісу.

4.2. Щодо меж позапланової документальної перевірки.

В абз. 4 п. 3 Закону про податковий компроміс встановлено, що така перевірка повинна проводитись **виключно** у межах досягнення процедури податкового компромісу.

Методичні рекомендації, з одного боку, конкретизують та розширюють зазначене положення закону на користь платника податків та прив'язують таку перевірку суто до періодів, суб'єктів господарювання та господарських операцій, щодо яких подано уточнюючий розрахунок.

З другого боку, в Методичних рекомендаціях податковим органом **закладена можливість проведення будь-якої перевірки поза межами процедури** податкового компромісу, скориставшись ініціативою платника податків щодо його застосування.

Так, контролюючим органом у документах, форма яких встановлена ним, (заява про компроміс, заява про компроміс по ППР для неузгодженого податкового зобов'язання) **встановлюються рекомендації платникам податків зазначати інформацію про проведення документальної позапланової перевірки** відповідно до п. 3 Закону про податковий компроміс, хоча сам Закон такої вимоги не містить.

А положення абзацу 5 пункту 3.5. Методичних рекомендацій **містять вимоги** підрозділам контролюючого органу **формувати інформацію про повноту відображення господарських операцій**, за якими подано уточнюючі розрахунки, **про наявність інших порушень**, що підтверджені належною та допустимою доказовою базою, у період, за який подано уточнений розрахунок.

Тобто, контролюючий орган орієнтується не на з'ясування самого факту проведення/не проведення документальної перевірки в межах податкового компромісу за певний необхідний період, як того вимагає закон, а на встановлення інших порушень за вказаний період.

4.3. Щодо документів, які платник податків повинен надавати для застосування стосовно нього процедури податкового компромісу

Згідно п. 7, п. 12 Закону про податковий компроміс, для застосування процедури податкового компромісу, **платник має подати уточнюючий розрахунок** (за

відсутності податкового повідомлення-рішення) **або заяву про намір досягнення податкового компромісу** (коли вже є податкове повідомлення-рішення).

В порушення вказаних положень закону, Методичні рекомендації **встановлюють додаткові вимоги для застосування податкового компромісу**, зокрема, у випадку відсутності податкового повідомлення-рішення, крім уточнюючого розрахунку **платник податків додатково подає заяву** щодо мотивів подання уточнюючого розрахунку (пп. 3.1 п. 3 Методичних рекомендацій).

Крім того, Методичні рекомендації **вимагають від платників податків зазначати у цій заяві про проведення документальної позапланової перевірки**, що фактично означає ініціювання платником проведення такої перевірки (п. 3 Методичних рекомендацій).

В цій частині положення Методичних рекомендацій також виходять за межі норм Закону про податковий компроміс, яким передбачено, що **контролюючий орган самостійно приймає рішення щодо необхідності проведення** документальної позапланової перевірки протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем подання уточнюючого розрахунку, і будь-якого рішення платника податків з цього приводу закон не вимагає.

4.4. Щодо повноважень контролюючого органу заяв про намір досягнення податкового компромісу у випадку неузгоджених зобов'язань, за якими прийнято ППР

В цьому питанні Методичні рекомендації виходять за межі норм Закону про податковий компроміс.

Зокрема, вони встановлюють, що **при отриманні від платника податків заяви контролюючий орган розглядає її, а також необхідні матеріали на предмет їх відповідності умовам податкового компромісу. Досягнення податкового компромісу здійснюється за заявою лише у разі відповідності заяви та податкового зобов'язання, щодо якого її подано, умовам податкового компромісу та сплати платником податків такого податкового зобов'язання.**

Рішення щодо погодження/непогодження застосування податкового компромісу приймається керівником контролюючого органу на підставі колегіального розгляду структурними підрозділами (пп.3.12 п.3 Методичних рекомендацій).

Разом с тим, Законом про податковий компроміс встановлено заявницький(інформаційний) характер процедури податкового компромісу щодо розміру сплати, видів податків та термінів застосування щодо неузгоджених сум податкових зобов'язань, які знаходяться у процедурах судового та/або

адміністративного оскарження та іншими податковими повідомленнями-рішеннями, податкові зобов'язання за якими не узгоджені.

Так абз. 1 п. 7 закону встановлює, що **процедура податкового компромісу, встановлена цим підрозділом, поширюється також на неузгоджені суми податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, визначених у податкових повідомленнях-рішеннях, щодо яких триває процедура судового та/або адміністративного оскарження, а також на випадки, коли платник податків отримав податкове повідомлення-рішення, за яким податкові зобов'язання не узгоджені відповідно до норм цього Кодексу. Досягнення податкового компромісу у такому разі здійснюється за заявою платника податків у письмовій формі до контролюючого органу про намір досягнення податкового компромісу. У таких випадках днем узгодження платником податків податкових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні, є день подання такої заяви до відповідного контролюючого органу. У разі несплати платником податків такого податкового зобов'язання у сумі, визначеній пунктом 2 цього підрозділу, таке податкове зобов'язання вважається неузгодженим.**

Отже, Законом про податковий компроміс чітко встановлено, що для **неузгоджених сум податкових зобов'язань, які знаходяться у процедурах судового та/або адміністративного оскарження та іншими податковими повідомленнями-рішеннями, податкові зобов'язання за якими не узгоджені для платника податків досить лише подати Заяву про намір досягнення податкового компромісу та сплатити 5 % від визначеної в ній суми і податковий компроміс вважається досягненим без будь-яких перевірок з боку контролюючого органу.**

Також законом не передбачено повноважень контролюючого органу щодо відмови в застосуванні податкового компромісу у випадку подання платником податку заяви про намір досягнення податкового компромісу.