

ДОСВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ІНСТИТУТУ ПОДАТКОВОГО КОМПРОМІСУ

EXPERIENCE OF IMPLEMENTATION OF THE INSTITUTE OF TAX COMPROMISE

Мінаєва О.М., д.ю.н.,
суддя*Другий апеляційний адміністративний суд*

Стаття присвячена національному досвіду України з приводу запровадження інституту податкового компромісу. Встановлено, що на сучасному етапі розвитку економічних відносин неабиякої актуальності набувають питання детінізації економічних процесів, налагодження продуктивного діалогу з бізнесом та пошук компромісних рішень, які б змогли задовольнити як інтереси суб'єктів господарювання, так і інтереси держави. 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) різноманітністю 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. Зазначено, що залежно від ставлення до застосування наслідків юридичної відповідальності по відношенню до зобов'язаного суб'єкта податковий компроміс може бути: а) з повним звільненням від юридичної відповідальності; б) із частковим звільненням від юридичної відповідальності. При повному звільненні від юридичної відповідальності зобов'язаний суб'єкт податкового права звільняється від будь-яких нормативно-визначених заходів негативного впливу, що підлягали б застосуванню по відношенню до нього в тому випадку, коли б його в рамках процедур із вирішення податкового спору було визнано винним у порушенні приписів чинного податкового законодавства. Що ж стосується часткового звільнення від юридичної відповідальності, то в даному випадку зобов'язаний суб'єкт податкового права, незважаючи на узгодження суми податкового боргу, повинен зазнати окремих негативних наслідків порушення приписів податкового законодавства, які не є настільки обтяжливими, як ті, що потенційно могли б у подальшому бути застосовані по відношенню до нього. Констатовано, що реалізацію інституту податкового компромісу в Україні можна назвати позитивно-орієнтованою спробою вирішити, в загальному сенсі цього слова, податковий конфлікт. Що ж стосується дійсних результатів реалізації відповідного компромісу, то вони є неоднозначними, оскільки цілей реалізації такого компромісу фактично не було досягнуто.

Ключові слова: платник податків, контролюючий орган, податковий компроміс, звільнення від відповідальності, податковий обов'язок.

The article is devoted to the national experience of Ukraine on the introduction of the institution of tax compromise. It is established that at the present stage of development of economic relations the issues of de-shadowing of economic processes, establishing a productive dialogue with business and finding compromise solutions that could satisfy both the interests of business entities and the interests of the state are becoming increasingly important. A single, unified understanding of the structure, essence and mechanisms of application of the studied category both at the rule-making (national-law-making) and at the doctrinal-legal level has not been developed. This state of affairs is due to the following factors: a) the heterogeneity of regulatory structures, through which the mechanism of application of the tax compromise is fixed; b) the lack of a unified approach to the formalization of the grounds and consequences of its application; c) the lack of common approaches to understanding its substantive nature and teleological direction of its action. It is noted that depending on the attitude to the application of the consequences of legal liability in relation to the obligated entity, the tax compromise may be: a) with full exemption from legal liability; b) with partial release from legal liability. Upon full release from legal liability, the obligated subject of tax law shall be released from any normatively defined measures of negative influence that would be applicable to him, in the event that he, in the framework of procedures for resolving a tax dispute, was found guilty of violating the provisions of applicable tax law. As for the partial exemption from legal liability, in this case the obligated subject of tax law, despite the coordination of the amount of tax debt, must suffer certain negative consequences of violation of tax law, which, however, are not as burdensome as those that could potentially be applied to it in the future. It is stated that the implementation of the institution of tax compromise in Ukraine can be called a positive-oriented attempt to resolve, in the general sense of the word, the tax conflict. As for the actual results of the implementation of the compromise, they are ambiguous, as the goals of such a compromise, in fact, have not been achieved.

Key words: taxpayer, control body, tax compromise, exemption from liability, tax liability.

Сьогодні суспільні відносини, які складаються у сфері публічного управління та контролю, потребують свого переформатування з пріоритетом векторального руху в руслі узгодження приватного та публічного інтересів. Такого роду підхід зумовлений суперечністю розвитку публічної сторони економічних відносин, що стосується акумуляції загальнообов'язкових платежів. У контексті вищесказаного варто відзначити суперечливість розвитку взаємодії учасників суспільних відносин на рівні «державо-бізнес». Такого роду тенденції призводять до наростаючого антагонізму інтересів держави та суб'єктів господарювання, які в силу покладеного на них податкового обов'язку виконують роль первинних джерел акумуляції податкових платежів.

На сучасному етапі розвитку економічних відносин неабиякої актуальності набувають питання детінізації економічних процесів, налагодження продуктивного діалогу з бізнесом та пошук компромісних рішень, які б змогли задовольнити як інтереси суб'єктів господарювання, так і інтереси держави. При цьому слід відмітити, що значний фіскальний тиск із боку контролюючих органів, як правило, викликає еквівалентну протидію з боку господа-

руючих суб'єктів, що призводить до виникнення спірних відносин, які мають не спорадичний характер, а набувають ознак системного явища.

Для того щоб належним чином розглянути підняту проблематику, вбачається за необхідне 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) різноманітністю 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.

Як слушно зауважує О.В. Бречко, податковий компроміс слід розглядати як один із дієвих інструментів забезпечення партнерства між державою в особі контролюючих органів та зобов'язаними суб'єктами податкового права (платниками податків). Автор відмічає, що неабиякої актуальності набувають питання щодо розробки компромісних за своїм характером механізмів, які мають своїм спрямуванням забезпечити узгодженість спірних відносин, що виникають між владним суб'єктом податкового права (контролюючим органом) та зобов'язаним учасником податкових відносин (платником податків) [1].

Я.В. Греца в рамках своїх доктринальних досліджень обґрунтовує необхідність 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. Автор слушно зауважує, 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 [2, с. 12]. В.А. Ляшенко в рамках своїх доктринальних пошуків змісту такого явища, як податковий компроміс, відмічає, що дане явище пов'язане 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 [3, с. 35].

Практика застосування процедур податкового компромісу не є однорідною. Специфіка їх реалізації залежить від специфіки податкової системи та приписів податкового законодавства конкретної держави. Зважаючи на особливості застосування податкового компромісу в різних державах, можна здійснювати класифікаційну диференціацію відповідного податково-правового інституту. Так, залежно від темпоральної тривалості впровадження відповідного інституту розрізняють: а) податковий компроміс як інститут тимчасового характеру; б) податковий компроміс як інститут постійного характеру. У даному випадку податковий компроміс може впроваджуватися як тимчасовий захід, який має своїм спрямуванням забезпечити визначеність у попередньо виниклих відносинах між владними суб'єктами податкового права та зобов'язаними учасниками податкових відносин. Запровадження податкового компромісу як явища тимчасового характеру зумовлюється об'єктивними суспільно-політичними та соціально-економічними реаліями, які вимагають вирішення конфліктних відносин між їх учасниками. Потрібно відмітити, що такого роду впровадження, як правило, зумовлюється політичними процесами, які корегують розвиток суспільної дійсності. Що ж стосується податкового компромісу як інституту постійного, то він повинен розглядатися як темпорально-невизначений (постійний) у своїй нормативно-впорядковувальній дії інструменту.

Залежно від ставлення до застосування наслідків юридичної відповідальності по відношенню до зобов'язаного суб'єкта податковий компроміс може бути: а) з повним звільненням від юридичної відповідальності; б) з частковим звільненням від юридичної відповідальності. При повному звільненні від юридичної відповідальності зобов'язаний суб'єкт податкового права звільняється від будь-яких нормативно-визначених заходів негативного впливу, що підлягали б застосуванню по відношенню до нього в тому

випадку, коли б його в рамках процедур із вирішення податкового спору було визнано винним у порушенні приписів чинного податкового законодавства. Що ж стосується часткового звільнення від юридичної відповідальності, то в даному випадку зобов'язаний суб'єкт податкового права, незважаючи на узгодження суми податкового боргу, повинен зазнати окремі негативні наслідки порушення приписів податкового законодавства, які не є настільки обтяжливими, як ті, що потенційно могли б в подальшому бути застосовані по відношенню до нього.

За характером відносин, які можуть бути врегульовані в порядку застосування інституту податкового компромісу, можна виокремити: а) податковий компроміс, який має зворотну силу дії; б) податковий компроміс, який направлений на врегулювання потенційних податкових спорів; в) податковий компроміс, який має як зворотну дію, так і потенційно регламентарне спрямування. Так, податковий компроміс зворотної дії направлений на забезпечення врегулювання вже об'єктивно податкових відносин, що склалися. Як правило, такого роду податковий компроміс вводиться як захід тимчасового характеру, що має своїм спрямуванням забезпечити компромісний порядок вирішення «кризового» становища, яке виникло з масовістю невиконання податкових зобов'язань. Що ж стосується податкового компромісу, який має потенційну спрямованість своєї дії, то він направлений на врегулювання відносин, які виникатимуть між їх учасниками після безпосереднього введення в дію даного інституту. Щодо третього різновиду податкового компромісу, то він поєднує в собі риси двох попередньо проаналізованих видів даного податково-правового інституту.

Убачається за доцільне звернути увагу на позитивні аспекти застосування такого податково-правового інституту, як податковий компроміс. Як позитивні риси досліджуваного правового явища ми можемо виділити:

- забезпечення дієвого контролю з боку публічно-владних суб'єктів податкового права за дотриманням платниками податків приписів чинного податкового законодавства;
- передбачуваність оподаткування господарської діяльності, яка здійснюється суб'єктами підприємництва за посередництвом можливості застосування механізмів відкритого діалогу «держава – бізнес» [4];
- пошук взаємоприйнятної суми податкового боргу, яка підлягатиме сплаті, що сприяє узгодженню як приватного, так і публічного інтересів;
- кінцевий результат реалізації процедур податкового компромісу встановлення правової визначеності у відносинах між владним суб'єктом податкового права (контролюючим органом) та зобов'язаним учасником податкових відносин (платником податків);
- виокремлення механізму забезпечення процесуальної (процедурної) економії;
- забезпечення ефективної та швидкої мобілізації коштів від сплати сум донарахованих боргових зобов'язань.

Потрібно сказати, що податково-процедурна діяльність характеризується підвищеною мірою імперативності формалізованих в її рамках вимог та спеціально-дозвільним режимом правового регулювання суспільних відносин, які складаються у сфері оподаткування. Не стала виключенням також реалізація положень інституту податкового компромісу. Процедурна регламентація фактично являє собою стадійно-процесуальне оформлення порядку реалізації нормативних приписів. Податково-процедурне регулювання формує нормативну конструкцію, яка визначає алгоритм реалізації суб'єктами податкового права своїх процесуальних прав та обов'язків. Податковому компромісу як інституту податкового права також властива системна процесуальна регламентація реалізації його змістовних положень.

У першу чергу слід відмітити, що нормативна модель податкового компромісу знайшла своє формалізоване обрамлення в рамках положень податкового законодавства в ролі специфічного податково-процедурного інституту. Податково-процедурний характер податкового компромісу зумовлюється чіткою регламентацією, внутрішньо-системною стадійністю реалізації його положень. Характер інституту податковому компромісу надає системність та відносну відособленість його нормативного регулювання в межах сукупності інституційно-обрамлених положень податкового законодавства. Розміщення нормативних положень, які визначають порядок реалізації податкового компромісу в рамках підрозділу 9(2) Перехідних положень Податкового кодексу України, дозволяє наочно візуалізувати його інституційно-правову природу.

Щодо податкового компромісу, то він відповідає всім основним вимогам, яким повинен відповідати інститут права, адже: а) приписи податкового законодавства, які регламентують податковий компроміс, системно закріплені в рамках положень підрозділу 9(2) Перехідних положень Податкового кодексу України; б) приписи податкового законодавства містять у собі як матеріально-правові, так і процесуально-правові положення, які регламентують порядок реалізації даного інституту (з переважанням останніх); в) положення вищезазначеного підрозділу формують системну, поетапно-стадійну процедуру реалізації податкового компромісу.

У першу чергу слід відмітити, що процедура досягнення податкового компромісу не може тривати більше 70-денного строку. Відповідні строки починають відраховуватися з наступного дня, за днем подачі зобов'язаним суб'єктом податкового права уточнюючого розрахунку. Встановлення законодавцем граничних строків реалізації даних податкових процедур зумовлюється необхідністю оптимізації такого роду податково-процесуальної діяльності. Чітка визначеність темпоральної продюгованості реалізації податково-процедурної діяльності має своїм спрямуванням забезпечити ефективність та послідовність їх реалізації. У даному випадку потрібно відмітити, що процесуальні строки «дисциплінують» учасників конкретних процедур та сприяють ефективній реалізації їхніх прав та обов'язків.

У тому випадку, коли платник податків подає уточнюючий розрахунок за періоди, щодо яких не було здійснено документальної перевірки, контролюючий орган може призначити перевірку щодо відповідних періодів. У даному випадку питання щодо призначення перевірки входить до дискреційних повноважень контролюючого органу. Можливість здійснення контролюючим органом документальної перевірки щодо попередніх звітних періодів дозволяє підтвердити точність та належність розрахунків, які знайшли своє відображення в рамках уточнюючих розрахунків. В ролі підстави проведення такої перевірки слід розглядати подання зобов'язаним суб'єктом податкового права, яке бере участь у процедурах податкового компромісу, уточнюючого розрахунку. Така документальна перевірка буде детермінуватися як позапланова.

Питання щодо необхідності реалізації таких документальних позапланових перевірок приймається контролюючим органом протягом десяти днів, які відраховуються від дня, який слідує за днем подачі відповідного уточнюючого розрахунку. Документальна позапланова перевірка, яка проводиться в рамках процедури досягнення податкового компромісу, проводиться виключно з питань, які мають відношення до: а) витрат, що враховуються під час визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств; б) суми завищення податкового кредиту з податку на додану вартість. У тому випадку, коли контролюючий орган повідомить зобов'язаного суб'єкта податкового права (платника податків) про відсутність необхідності реалізації документальних позапланових перевірок, вказана платни-

ком податків в уточнюючому розрахунку сума податкових зобов'язань буде вважатися узгодженою [5].

Таким чином, на нашу думку, позитивна реалізація процедур податкового компромісу може завершитися на стадії подання платником податків уточнюючого розрахунку. Що ж стосується «позитивності» їх реалізації, то вона зумовлюється досягненням в рамках конкретних процедур цільової мети інституту податкового компромісу – узгодження податкових зобов'язань, що дозволяє забезпечити стан правової визначеності у взаємовідносинах платника податків із контролюючим органом.

У тому ж випадку, коли контролюючий орган прийме рішення щодо необхідності проведення документальної позапланової перевірки, він призначає відповідну перевірку, а за її результатами може бути: а) прийнято податкове повідомлення-рішення; б) складено довідку. Так, контролюючий орган приймає податкове повідомлення-рішення за результатами такої перевірки в тому випадку, коли будуть виявлені порушення платником податків вимог, які знайшли своє закріплення в рамках приписів податкового законодавства. У даному акті контролюючого органу знаходить свою фіксацію сума загальнообов'язкових платежів, з якої і повинно бути сплачено закріплений в рамках приписів податкового законодавства відсоток (5%). У даному випадку ми відмічаємо, що суми, задекларовані в рамках уточнюючого розрахунку, який був поданий платником податків та суми, які знайшли свою фіксацію в матеріалах документальної позапланової перевірки, у своєму числовому виразі не збігаються.

За такої ситуації існують два алгоритми розвитку подій: а) платник податків погоджується з результатами документальної позапланової перевірки та сплачує фіксований відсоток від суми, яка знайшла своє закріплення в податковому повідомленні-рішенні; б) виникає податковий спір. У тому випадку, коли між суб'єктом владних повноважень та платником податків виник податковий спір, процедури податкового компромісу припиняються, а їх мета не досягається. Це означає, що після затвердження результатів податкової перевірки алгоритм розвитку податкових відносин може мати як «позитивний» (сума податкових зобов'язань узгоджується), так і «негативний» характер (відбувається перерформатування міжкомунікативної взаємодії учасників відповідних процедур – з процедур податкового компромісу в процедури вирішення спірного податкового правовідношення). Що ж стосується тих випадків, коли за результатами документальної позапланової перевірки буде складено довідку, то це означає, що порушень приписів податкового законодавства з боку правозобов'язаного суб'єкта податкових відносин (платника податків) не було допущено, а суми податкових зобов'язань в уточнюючому розрахунку були визначені вірно. У даному випадку процедури податкового компромісу розвиваються в «позитивному» руслі. Вищезазначені акти, що складаються контролюючим органом за результатами перевірки (податкове повідомлення-рішення або ж довідка), направляються платнику податків у порядку, визначеному приписами чинного податкового законодавства [5].

Водночас потрібно відмітити, що згідно з положеннями чинного податкового законодавства уточнення платником податків своїх податкових зобов'язань в рамках процедур податкового компромісу ніяк не впливає на розмір податкових зобов'язань контрагентів такого платника податків [5]. Дане положення направлено на забезпечення ділової репутації платників податків, які взяли участь у процедурах податкового компромісу. Питання щодо захисту інформації та забезпечення конфіденційності даних набуває неабиякої актуальності. У тому числі такого роду конфіденційність інформації повинна забезпечуватися в рамках господарських операцій суб'єктів підприємництва. У тому випадку, коли перевірка одного суб'єкта господарювання зашкодила інтересам іншого,

можна говорити про потенційну можливість порушення сталих та послідовних господарських зв'язків.

У даному випадку акцент робиться на проблематиці щодо забезпечення належності розвитку господарської взаємодії між суб'єктами підприємницької діяльності. Використання контролюючими органами інформації, яка стала відома їм за результатами перевірки одного господарюючого суб'єкта, проти його контрагента виглядає неетичним. Сьогодні немає сформованих системних заходів гарантування того, що подібна інформація не буде використана в цілях фінансового контролю проти відповідних контрагентів. Проте потрібно відмітити, що не завжди вимога конфіденційності інформації, яка стосується контрагентів, забезпечується в повному обсязі.

Після узгодження податкових зобов'язань платника податків такий платник протягом десяти днів сплачує 5% від суми, яка знайшла своє закріплення в уточнюючому розрахунку, який подається зобов'язаним суб'єктом податкового права в рамках процедури податкового компромісу, або ж від суми, яка знайшла свою фіксацію в рамках податкового повідомлення-рішення, яке було направлено платнику податків за результатами проведення документальної позапланової перевірки. Відлік десятиденного строку здійснюється від дня, наступного за днем узгодження відповідних податкових зобов'язань [5]. Що ж стосується дня узгодження, то згідно з приписами чинного податкового законодавства ним є: а) день отримання повідомлення контролюючого органу про відсутність потреби в реалізації процедур документальної позапланової перевірки (алгоритм, який не передбачає реалізацію заходів податкового контролю); б) день отримання довідки, якою підтверджується належність визначених платником податків податкових зобов'язань (алгоритм позитивної реалізації заходів податкового контролю); в) день отримання податкового повідомлення-рішення, яке надсилається контролюючим органом платнику податків, щодо якого були процедури документальної позапланової перевірки (алгоритм негативної реалізації заходів податкового контролю) [5].

Потрібно зазначити, що в даному випадку сума, яка знаходить своє закріплення в рамках уточнюючого розрахунку, є первинною (автентичною) сумою, яку самостійно визначає платник податків. Що ж стосується суми, яка знаходить свою формалізацію в податковому повідомленні-рішенні, то вона є «скорегованою» сумою, тобто такою, яка була встановлена за результатами документальної позапланової перевірки. Скорегована сума, на відміну від первинної, відображає міру невідповідності самостійно визначених платником податків сум податкових зобов'язань та таких, що були встановлені за результатами здійснення відповідної податкової перевірки. При цьому такого роду «скорегована» сума не обов'язково є такою, що об'єктивно відображає розмір податкових зобов'язань зобов'язаного учасника податкових відносин. У процесі її визначення контролюючий орган міг допуститися сумлінної або ж умисної помилки, що потягнуло за собою завищення податкових зобов'язань платника податків. У будь-якому випадку відсутність математичної відповідності первинної суми, що визначається платником податків самостійно та «скорегованої» суми, яка була встановлена контролюючим органом, потенційно несе в собі можливість виникнення спірного податкового правовідношення, яке зводить нанівець всі результати попередньо реалізованих процедур податкового компромісу. У тому випадку, коли зобов'язаний учасник податкових відносин ініціює адміністративні або ж судові процедури з оскарження від-

повідного податкового повідомлення-рішення, прийнятого контролюючим органом за результатами документальної позапланової перевірки, податковий компроміс не підлягає застосуванню [5].

Потрібно відмітити, що податковий компроміс вважається досягнутим у тому випадку, коли платник податків, який бере в ньому участь, сплатить суму узгоджених у рамках відповідних процедур податкових зобов'язань [5]. У даному випадку сплата податкових зобов'язань слугує завершальним етапом реалізації процедур податкового компромісу. Після сплати сум узгоджених податкових зобов'язань досягнутим вважається телеологічне призначення даного інституту податкового права, а у взаємовідносинах між публічно-владним суб'єктом податкового права та зобов'язаним учасником податкових відносин настає стан правової визначеності. Саме даний податково-процедурний інститут дозволяє алгоритмізувати взаємодію суб'єктів податкових відносин у належному правореалізаційному руслі.

Проте потрібно відмітити, що інститут податкового компромісу не є однозначною юридичною категорією. У даному випадку акцент ставиться щодо певної міри дискусійності даного податково-правового інституту. Варто відмітити, що питання податкового компромісу стосується трьох суб'єктів відносин, які складаються у сфері оподаткування: а) держави; б) територіальних громад; в) платників податків. Як відмічають М.П. Кучерявенко та Є.М. Смичок, відповідний інститут враховує інтереси перших та останніх, але що стосується територіальних громад, то їх нібито не існує. Даний інститут жодно мірою не враховує їхніх інтересів. Вітчизняний інститут податкового компромісу передбачає коригування коштів, які надходять до бюджетів у зв'язку зі сплатою податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість. Потрібно відмітити, що вищезазначені види загальнообов'язкових платежів в Україні належать до загальнодержавних (згідно з положеннями ст. 9 Податкового кодексу України). Як зауважують автори, режим загальнодержавного податку ще не означає, що він буде на 100% спрямовуватись на забезпечення реалізації загальнодержавних потреб. Якщо ми говоримо про загальнообов'язкові платежі місцевого характеру (місцеві податки і збори), які надходять до місцевих публічних фондів, то превалююче число загальнодержавних публічних платежів розподіляється між Державним бюджетом України та місцевими бюджетами. У зв'язку із цим виникає резонансне питання: чому держава імперативно розпоряджається потенційними надходженнями територіальних громад? А якщо місцевий бюджет об'єктивно не може звільнити зобов'язаного суб'єкта податкового права (платника податків) від сплати коштів у режимі податкового компромісу, якщо він позбудеться грошових надходжень, без яких існування конкретної територіальної громади буде на межі бідності? За такої ситуації ідея децентралізації перетрансформовується в порожній та яскравий декларативний лозунг. У даному випадку потрібно об'єктивно врахувати можливості та потреби територіальних громад в аспекті реалізації положень інституту податкового компромісу [6, с. 45].

Отже, реалізацію інституту податкового компромісу в Україні можна назвати позитивно-орієнтованою спробою вирішити, в загальному сенсі цього слова, податковий конфлікт. Що ж стосується дійсних результатів реалізації відповідного компромісу, то вони є неоднозначними, оскільки цілей реалізації такого компромісу фактично не було досягнуто.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бречко О.В. Аналіз звернень громадян в податкові органи як гарантія забезпечення прав та інтересів платників податків у контексті стратегічного партнерства. *Економічний аналіз*: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. Тернопіль, 2008. Вип. 2. URL : http://www.econa.at.ua/Vypusk_2/brechko.pdf (дата звернення: 14.08.2021).

2. 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.
3. Ілляшенко 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.
4. Коротина В.Л. Специфика конфликтов в налоговой сфере. *Известия Саратовского ун-та*. 2013. Т. 13. Вып. 4(2). С. 638.
5. Податковий кодекс України: Кодекс України : Закон України, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI в редакції від 25.07.2021. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.08.2021).
6. Кучерявенко М.П., Смичок Є.М. Податковий компроміс: платити неможливо залишити. *Фінансове право*. 2014. № 3(29). URL : https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwi40djrwsjPAhUEVywKHXFcBBsQFgglMAE&url=http%3A%2F%2Ffirbis-nbu.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis_nbu%2Fcgii_rbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2FFp_2014_3_12.pdf&usq=AFQjCNHugo93pnmM5mnVFDWOAFIAfKV8_Q&bvm=bv.134495766,d.bGg&cad=rjt (дата звернення: 16.08.2021).