

**ПОДАТКОВА АМНІСТІЯ: ВІТЧИЗНЯНЕ ЗАСТОСУВАННЯ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД****TAX AMNESTY: DOMESTIC APPLICATION AND FOREIGN EXPERIENCE**

Шульга Т.М., к.ю.н., доцент,  
доцент кафедри фінансового права

*Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

Бубнюк В.О., студент III курсу V факультету

*Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

У статті проаналізований та детально розглянутий один з основних напрямів національної економічної та фінансової політики – оподаткування та легалізація доходів, які отримані в минулих періодах, шляхом подання добровільної декларації в рамках проведення податкової амністії. Досліджено сутність та зміст податкової амністії, її головні ознаки, процедуру та підстави для застосування такої. Наголошено на перевагах і недоліках податкової амністії. Проаналізовано диференційовані ставки, за якими громадяни мають задекларувати своє майно та доходи в процесі застосування податкової амністії. Увагу також приділено декларуванню зарубіжних активів. У роботі наголошено на прогнозах проведення податкової амністії, які надані державними експертами, змістом яких є залучення додаткових грошей в Україну, створення нових робочих місць, а також поповнення державного бюджету протягом року приблизно на 1 мільярд доларів. Розглянуто досвід застосування податкової амністії в таких країнах, як Аргентина, Грузія, Індія, Індонезія, Італія, Німеччина та Туреччина, а також можливість його використання в Україні з огляду на особливості вітчизняних умов для цього. Більш детально розглянуто проведення податкової амністії в Італії та Туреччині. Надано характеристику проведених у цих країнах податкових амністій, зокрема, в Італії амністія визначена як збалансована, оскільки поєднала в собі як ліберальні, так і доволі жорсткі засоби її проведення. Своєю чергою податкова амністія в Туреччині визначена як така, в межах якої створено максимально сприятливі умови для громадян. Розглянуто статистичні показники проведення податкової амністії в цих країнах. Наголошено на наявних недоліках одноразового (спеціального) декларування, яке нині проводиться в рамках податкової амністії в Україні. Надається бачення перспектив та вірогідних результатів проведення податкової амністії в Україні, а також зазначено, що отримання найбільш ефективної моделі її проведення можливе лише за допомогою практичних спроб.

**Ключові слова:** податкова амністія, оподаткування, легалізація доходів, декларування, детінізація економіки.

The article analyzes and discusses in detail one of the main directions of national economic and fiscal policy – taxation and legalization of income received in previous periods, by submitting a voluntary declaration in the framework of a tax amnesty. The essence and content of the tax amnesty, its main features, procedure and grounds for its application are studied. The advantages and disadvantages of the tax amnesty are emphasized. Differentiated rates at which citizens must declare their property and income in the process of applying a tax amnesty are analyzed. Attention is also paid to the declaration of foreign assets. The author emphasizes the forecasts of a tax amnesty provided by state experts, which include attracting additional money to Ukraine, creating new jobs, and replenishing the state budget during the year by about \$ 1 billion. The experience of applying tax amnesty in such countries as Argentina, Georgia, India, Indonesia, Italy, Germany and Turkey, as well as the possibility of its use in Ukraine, taking into account the peculiarities of domestic conditions for this purpose. The tax amnesty in Italy and Turkey is considered in more detail. The author gives his own description of the tax amnesties carried out in these countries, in particular, the amnesty carried out in Italy is defined as balanced, as it combines both liberal and rather strict means of its implementation. In turn, the tax amnesty in Turkey is defined as one in which the most favorable conditions for citizens are created. The statistical indicators of the tax amnesty in these countries are considered. Emphasis is placed on the existing shortcomings of one-time (special) declaration, which is currently carried out under the tax amnesty in Ukraine. The author provides his own vision of the prospects and probable results of the tax amnesty in Ukraine, and noted that obtaining the most effective model of its implementation is possible only through practical attempts.

**Key words:** tax amnesty, taxation, legalization of income, declaration, de-shadowing of the economy.

**Постановка проблеми.** З огляду на попередні розрахунки, що були проведені Міністерством економіки України, рівень тіньової економіки нашої держави за січень – березень 2021 року сягав 30% від обсягу офіційного ВВП [1, с. 2]. Пояснення цьому факту можна знайти, дослідивши податкову політику нашої держави, яка створює значний податковий тягар на підприємницьку діяльність замість стимулювання її активності та залучення інвестицій у національну економіку. Наслідком цього є використання різних механізмів для ухилення від сплати податків і, відповідно, вагомим недоотримання державним та місцевими бюджетами коштів, а також збільшення відсотку тіньового економічного сектора нашої держави.

У вирішення вищевказаної проблеми парламентом було прийнято Закон № 1539-ІХ від 15 червня 2021 року, яким запроваджено в Україні податкову амністію, що має кілька завдань: забезпечити повернення коштів до державного бюджету та надати змогу населенню сплатити податки, які не були сплачені раніше, перед наступним етапом контролю доходів за допомогою непрямих методів.

**Метою статті** є дослідження сутності, особливостей проведення податкової амністії, досвіду іноземних країн у зазначеному напрямі та можливостей його застосування в Україні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання проблеми.** Податкова амні-

стія, перспективи її проведення, досвід зарубіжних країн були предметом дослідження таких науковців, як І. Беззуб, А. Глазова, І. Приходько, О. Сльозко та інших. Експертні (як позитивні, так і негативні) оцінки з приводу запровадження податкової амністії надавали, зокрема, А. Афан, О. Білоус, А. Вишинський, Д. Гетманцев.

**Виклад основного матеріалу.** Легалізація неоподаткованих доходів є одним з основних елементів розв'язання проблеми існування тіньової економіки, тобто способом її детінізації. Саме завдяки останній можливі покращення інвестиційного клімату в державі та проведення якісних перетворень в економічному аспекті.

Офіційне законодавче визначення податкової амністії, в рамках якої і здійснюється така легалізація, нині відсутнє. Однак на доктринальному рівні під такою розуміють легалізацію (узаконення) коштів, які є власністю громадян, щодо яких свого часу ними не були сплачені податки або існували законодавчі порушення.

Практика проведення податкових амністій є характерною для держав, які відрізняються доволі низькою дисципліною щодо сплати податків або перебувають на етапі свого розвитку, також звернення до податкової амністії є доречним у разі потреби оперативного наповнення бюджету внаслідок пережитих економічних криз або інших негативних для економіки країни явищ.

Із прийняттям Закону № 1539-IX, яким вносяться зміни до податкового законодавства в частині стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян, Україна вперше запровадила офіційну можливість для громадян добровільно задекларувати активи, що їм належать, сплативши при цьому одноразовий збір до бюджету, але найголовніше – це відмова держави застосовувати до таких громадян фінансові санкції за несплату або сплату не в повному обсязі податків на такі доходи у свій час.

У рамках податкової амністії привабливим для громадян є те, що держава при цьому не застосовує каральну функцію, а уможливає виведення з тіні та легалізацію капіталу. Наслідком є уникнення відповідальності за несплату податків, а також сплата податків за зниженою ставкою.

Сутністю податкової амністії є одноразове (спеціальне) добровільне декларування фізичними особами – резидентами (в т.ч. самозайнятими особами), фізичними особами – нерезидентами, однак які були резидентами на момент отримання об'єктів декларування або на момент отримання (нарахування) доходів, належних їм 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, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, та/або які не були задекларовані в порушення податкового та валютного законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом будь-якого з податкових періодів, що мали місце до 1 січня 2021 року [2].

Законодавством визначені строки проведення такого декларування – з 1 вересня 2021 року до 1 вересня 2022 року.

Кроком держави назустріч громадянам у рамках податкової амністії слід вважати знижену ставку, яка становить 5% та за якою можна легалізувати кошти, що зараховані на спеціальний банківський рахунок, нерухомість, автомобілі та інше майно, яке перебуває на території України. Також передбачені сприятливі умови для випадків неможливості одноразово сплатити 5% від суми активів, які є об'єктом амністії. У такому разі передбачена часткова сплата податкового зобов'язання протягом трьох років, однак ставка вже становитиме 6%, тобто 2% від вартості майна, що є об'єктом амністії.

Своєю чергою для декларування зарубіжних активів також встановлено знижену ставку збору, яка становить 9%, а в період до березня 2022 року – 7% (замість сплати податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) – 18% та військового збору – 1,5%).

Державний експерт та радник Президента України О. Устенко надає прогнози проведення податкової амністії: «Легалізувавши таким чином майно, людям буде простіше купувати нерухомість чи відкривати бізнес. Кошти, з яких буде сплачений податок, можна віднести в банк й отримати відсотки. Водночас хтось зможе взяти з цих коштів дешевий кредит на зачаткування власної справи. Таким чином нам вдасться залучити додаткові гроші в економіку України та створити нові робочі місця».

За три тижні з початку проведення кампанії одноразового декларування громадянами України на декларування було подано понад 30 млн грн активів та на 1,5 млн грн отримано платежів, про це повідомив голова податкового комітету Верховної Ради України Д. Гетманцев. На його думку, завдяки податковій амністії можливе повернення в правове поле 20 млрд, тоді як так звані «тіньові» активи населення становлять 50 млрд доларів. Якщо з них буде сплачено одноразовий податок 5% річних, то бюджет впродовж одного року отримає додатковий 1 млрд доларів [3, с. 8].

Звернемося до зарубіжного досвіду проведення податкової амністії:

1) Аргентина: амністія проводилася протягом 2016–2017 років, задекларовано 116,8 млрд \$, бюджет отримав 9,5 млрд \$, ставка 0–10%;

2) Індія: амністія проводилася у 2016 році, задекларовано 9,5 млрд \$ (за наявності близько 500 млрд незадекларованих активів), бюджет отримав 4,1 млрд \$, ставка 45%;

3) Індонезія: амністія проводилася в 2016–2017 роках, задекларовано 366 млрд \$ (очікування – 300 млрд), бюджет отримав 8 млрд \$ (очікування – 11,6 млрд);

4) Італія: амністія проводилася в 2009 році, задекларовано 80 млрд євро (за наявності приблизно 500 млрд євро на закордонних рахунках), бюджет отримав 4 млрд євро, ставка 5%;

5) Грузія: амністія проводилася в 2005 році, бюджет отримав 35 тис. \$ (очікування – 4 млн \$), ставка 1%;

6) Німеччина: амністія проводилася протягом 2004–2005 років, бюджет отримав 1,2 млрд євро (очікування – 5 млрд євро), ставка 25–35% [4].

Розглядаючи вищевказані дані, можна зробити висновок, що результати проведення податкових амністій у різних країнах є як позитивними, так і не дуже. Причиною цього варто вважати умови, період проведення, цілі, що ставилися та методи, котрі застосовувались, а також враховувати особливості кожної країни як в економічному аспекті, так і в аспекті державних підходів до зазначеного питання.

Досліджуючи міжнародний досвід у питаннях амністії капіталу та доходів, простежуємо закономірність в ініційованні таких процедур урядом, котрий прийшов до влади. Це пояснюється, насамперед, підтримкою такого уряду фінансовими колами, котрі діють відповідним чином внаслідок отримання додаткових персональних гарантій.

1% від обсягу бюджету – це звичайний відсоток повернення в бюджет коштів по країнах. Найбільш успішною слід визнати амністію, проведenu в США (штат Нью-Джерсі), оскільки за її результатами вдалося повернути до бюджету суму, яка становить 2,6% всіх річних податкових надходжень [5, с. 4].

Однею з найбільш успішних у всій світовій практиці треба вважати податкову амністію, яка була проведена в Італії протягом 2001–2002 років, в якій вдалося виявити та ліквідувати причини, котрі зумовлювали відтік капіталу та ухилення від сплати податків. Відповідно до Декрету про легалізацію, на заявника покладалося зобов'язання по сплаті 2,5% від задекларованої вартості майна або придбанню італійських цінних паперів на суму, яка становить 12% вартості прихованого майна. У процесі такої амністії податковими органами були видані так звані «сертифікати конфіденційного внеску», які містили гарантії звільнення особи від подання декларації, сплати податкової заборгованості та аудиту коштів, отриманих до амністії.

Проведenu в Італії податкову амністію можна характеризувати як збалансовану в аспекті поєднання як ліберальних, так і доволі суворих засобів її проведення, оскільки в державі також було посилено відповідальність за порушення податкового законодавства. Якщо до амністії штраф за приховування майна або капіталу становив від 250 до 2000 євро, то після неї – від 5% до 25% від суми прихованих коштів та додатково застосовувалася конфіскація майна на рівнозначну суму. Результатами таких дій є повернення капіталу за перші кілька місяців у розмірі 61 млрд євро, що забезпечило додаткові надходження до бюджету в розмірі 24 млрд євро (один тільки одноразовий податок із поверненням активів приніс бюджету 1,4 млрд євро) [6, с. 30].

Доволі цікавим є досвід Туреччини, де в 1998 році в рамках такої амністії громадянам дали змогу покласти на рахунки державних банків кошти в необмеженому розмірі, котрі не обкладались жодними податками, та без питань щодо їх походження. Завдяки такому підходу з «тіні» було виведено 20 млрд доларів. За весь час у Туреччині було проведено вже 5 податкових амністій [5, с. 11].

Повертаючись до розгляду податкової амністії загалом, варто наголосити на її позитивних характеристиках: можливість повернення платниками податків до бюджету певної частини податкових боргів, котрі навряд чи могли бути повернуті іншими способами; стимулювання платників податків за допомогою такого заходу до податкової дисципліни; така амністія дає змогу «вибачити» порушників податкового законодавства та зумовлює зменшення ймовірності повторного вчинення таких порушень, а також виключення з кола порушників осіб, які стали ними випадково й вчинили незначні податкові правопорушення; створення відповідних передумов до посилення відповідальності за податкові правопорушення [7, с. 263].

Заслужує на увагу думка щодо деяких положень податкової амністії, яку мають А. Полянничко та О. Нечитайло. Вони зазначають: одноразовому декларуванню підлягають активи, які були придбані за рахунок доходів, що підлягали оподаткуванню в Україні на момент їх нарахування та з яких не були сплачені податки та збори, насамперед, виокремлюють доходи, що були отримані фізичною особою від податкових агентів. ПДФО належить до доходів, що виплачуються не податковими агентами, відповідно до п. 168.2 ст. 168 Податкового кодексу України, а підлягають узгодженню та сплаті за допомогою подання податкової декларації та не в момент отримання доходу (це стосується і податку на додану вартість, єдиного податку та інших). Отже, податки з таких доходів не сплачуються і не нараховуються в момент отримання самих доходів. Важливим є те, що завжди обов'язок по сплаті відповідних податків покладався на податкових агентів, відповідно, лише останні можуть вважатися порушниками податкового законодавства в цьому випадку, а в жодному разі не громадяни, котрі отримували відповідні доходи.

Отже, один із недоліків податкової амністії – перекладання державою відповідальності за невиконання податкових обов'язку з роботодавців на працівників, приховуючи це можливість уникнення відповідальності «задешево».

Внаслідок цього гарантії у вигляді звільнення від відповідальності за несплату податків, а так само від обов'язку декларування і сплати будь-яких податків із доходів, отриманих громадянами від податкових агентів, варто вважати юридично нікчемними, оскільки неможливо звільнити від обов'язків особу, на яку вони ніколи не поклалися [8].

**Висновок.** Узагальнюючи проведені дослідження, слід зазначити, що визначальним завданням податкової амністії є надання легального статусу доходам та майну громадян, а також зменшення частки тіньової економіки, що досягається шляхом забезпечення можливості задекларувати такі об'єкти за зниженими ставками та звільнити громадян від відповідальності за порушення податкового законодавства. Серед експертів та науковців немає однозначної позиції щодо цієї процедури, одні вбачають у ній виключно позитивні моменти, інші знаходять у цьому прояві порушень, які допускає сама держава. Прикладом є покладення обов'язку з декларування доходів на тих осіб, які такого обов'язку ніколи не мали.

Досвід застосування податкової амністії різними країнами доволі різноманітний, на що впливає багато факторів: специфіка державної політики кожної країни в цьому напрямі, умови життя в них, а також умови, період проведення такої амністії тощо. Для країн, які відзначилися позитивними наслідками проведення податкової амністії, характерне або посилення карних заходів за порушення податкового законодавства одразу після проведення податкової амністії або ж, навпаки, створення максимально сприятливих умов для її проведення, як, наприклад, внесення громадянами коштів на банківські рахунки без оподаткування таких та за відсутності будь-яких питань держави щодо джерел походження таких коштів.

Можливість залучення іноземного досвіду проведення податкової амністії, яка є новою для нашої держави, має визначатися, насамперед, рівнем довіри, яку має населення України до влади. Розуміння найбільш ефективного способу легалізації доходів та детінізації економіки має прийти лише після практичних спроб їх застосування та отримання відповідних результатів.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні у I кварталі 2021 року. URL: <https://me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkononimiki> (дата звернення: 28.10.2021).
2. 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 № 1539-IX від 15 червня 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text> (дата звернення: 28.10.2021)
3. Громадська думка про правотворення. *Інформаційно-аналітичний бюлетень на базі оперативних матеріалів*. Додаток до журналу «Україна: події, факти, коментарі». 2021. № 7 (212). URL: <http://nbuviar.gov.ua/images/dumka/2021/7.pdf> (дата звернення: 28.10.2021)
4. Що передбачає податкова амністія. Рада ухвалила закон, щоб українці змогли показати свої активи. *BBC News. Україна*. URL: <https://www.bbc.com/ukrainian/news-57354816> (дата звернення: 28.10.2021)
5. Досвід іноземних країн з легалізації або амністування тіньових доходів: інформаційна довідка, підготовлена Європейським інформаційно-дослідницьким центром на запит народного депутата України. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28796.pdf> (дата звернення: 28.10.2021)
6. Сльозко О.О., Глазова А.Б. Позитивний досвід податкових амністій розвинутих країн для України. *Інтелект XXI*. 2015. № 5. С. 27–35. URL: [http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2015/2015\\_5/5.pdf](http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2015/2015_5/5.pdf) (дата звернення: 28.10.2021)
7. Шульга Т.М., Кононенко Л.В. Поняття податкової амністії та міжнародний досвід її застосування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 261–263.
8. Полянничко А., Нечитайло О. Податкова амністія: небанальне шахрайство, пастка чи здирицтво? URL: <https://pravo.ua/podatkova-amnistia-nebanalne-shakhraistvo-pastka-chy-zdyryctvo/> (дата звернення: 28.10.2021)