

## ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ЇЇ ЗАСТОСУВАННЯ

## THE CONCEPT OF TAX AMNESTY AND INTERNATIONAL EXPERIENCE OF ITS APPLICATION

Шульга Т.М.,

кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Кононенко Л.В.,

студентка V курсу факультету адвокатури

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

У статті аналізується поняття податкової амністії та проводиться відмежування податкової амністії від податкового компромісу. Досліджується міжнародний досвід застосування даної амністії. Автори оцінюють можливість запровадження податкової амністії в Україні та надають рекомендації для її ефективного застосування.

**Ключові слова:** податкова амністія, податковий компроміс, амністія, міжнародний досвід, звільнення від відповідальності.

В статье анализируется понятие налоговой амнистии и проводится разграничение налоговой амнистии и налогового компромисса. Исследуется международный опыт применения данной амнистии. Авторы оценивают возможность внедрения налоговой амнистии в Украине и дают рекомендации для её эффективного применения.

**Ключевые слова:** налоговая амнистия, налоговый компромисс, амнистия, международный опыт, освобождение от ответственности.

The article examines the concept of tax amnesty and distinction between tax amnesty and tax compromise. It enlightens international experience of tax amnesty application. The authors evaluate possibility of the introduction of tax amnesty in Ukraine and provide recommendations for its effective application.

**Key words:** tax amnesty, tax compromise, amnesty, international experience, exemption from liability.

**Постановка проблеми.** Сьогодні Україна знаходиться на порозі змін, що зумовлюються цьогорічними президентськими та парламентськими виборами. Кожен кандидат та партія представляють свою виборчу програму, яка складається з різних напрямів майбутнього розвитку держави, одним з яких є податкова політика. Одним із перелічених пунктів майбутніх нововведень, які пропонують деякі політичні сили стосовно податкової політики, є запровадження податкової амністії для платників податків. Практика застосування податкової амністії є дуже розповсюдженою в світі. Варто зазначити, що в Україні вже було вчинено декілька спроб законодавчо закріпити й реалізувати податкову амністію, однак ці спроби не були достатньо ефективними. Аналіз причин, що призвели до неефективного результату даної ініціативи, свідчить про те, що доцільно більш детально дослідити поняття податкової амністії з наукової точки зору, порівняти досвід зарубіжних країн з цього питання і запропонувати певні наукові рекомендації для успішної реалізації даної ідеї в нашій країні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Запровадження податкової амністії в Україні вже давно є великим дискусійним питанням серед науковців. На міжнародному рівні даний інститут досліджували такі вчені, як Ж. Молхерб, Дж. Альм, В. Бек, Е. Ушітель, Е. ле Борн, К. Байєр. Серед вітчизняних науковців значний внесок у розвиток даного питання внесли О. Білоус, А. Вишинський, М. Рибій, О. Сльозко, А. Глазова, І. Приходько, А. Афан, Д. Гетманцев, Д. Бондаренко, Р. Макаруч тощо. Багато вчених розглядали поняття податкової амністії та пропонували свої визначення, крім того, були проведені дослідження з приводу розрізнення понять «податкова амністія» та «податковий компроміс», який був введений до українського законодавства шляхом закріплення його в Податковому кодексі, однак значення цих двох понять майже збігалися. Ба більше, деякі вчені намагалися надати рекомендації щодо введення податкової амністії, спираючись на міжнародний досвід, однак досі не було запропоновано чітких заходів, які можуть забезпечити ефективність даного інституту для нашої держави.

**Мета статті** – проаналізувати підходи до визначення поняття податкової амністії та пояснити різницю між цим інститутом та інститутом податкового компромісу, а також сформулювати рекомендації стосовно введення в дію такої амністії, що базуються на досвіді зарубіжних країн.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до ст. 111 Податкового кодексу України за порушення податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються декілька видів юридичної відповідальності, зокрема, фінансова, адміністративна та кримінальна [1]. Сучасне законодавство багатьох країн світу передбачає наявність певних підстав звільнення від юридичної відповідальності за вчинення правопорушень. Одним із видів такого звільнення є амністія. В науці амністія розглядалася як категорія кримінального права і визначалася як прояв гуманізму та економії кримінальної репресії [2; с. 76]. Згідно із Законом України «Про застосування амністії в Україні» амністією є повне або часткове звільнення від відбування покарання осіб, визнаних винними у вчиненні злочину, або кримінальні справи стосовно яких розглянуті судами, але вироки стосовно цих осіб не набрали законної сили [3]. Хоча спочатку, базуючись на законодавчому визначенні, амністія вважалася інститутом виключно кримінального права, однак з плином часу цей інститут набув міжгалузевого значення і наразі може бути застосований і в галузі податкового права. Аналізуючи дане поняття, можна вказати, що в науці немає єдиного визначення податкової амністії. І. Безпалько характеризує цей інститут як сукупність спеціальних заходів економічного та адміністративного характеру, що здійснюються державою з метою легалізації фінансових ресурсів тіньового ринку та помилування осіб, які скоїли податкові правопорушення [4; с. 34]. На думку Д. Голосніченка, податкова амністія – це звільнення юридичних та фізичних осіб від юридичної відповідальності за приховування доходів, несплату податків, невнесення платежів [5; с. 18]. На думку М. Кривовяз та Л. Іскренко, податкова амністія – це легалізація коштів, з яких їх власниками не були сплачені податки або мали місце інші порушення законодавства щодо їх отримання. Під легалізацією

розуміють зняття відповідальності з осіб, які здійснили правопорушення у сфері податкового законодавства щодо їх отримання. За допомогою податкової амністії капітал не тільки повертається у країну, але й реінвестується в економіку [6]. І. Приходько вбачає, що податкова амністія – це специфічний вид амністії, що являє собою акт прощення осіб, що вчинили податкове правопорушення, який здійснюється у разі, якщо особи, що прагнуть помилування, здійснять певні дії (повне або часткове декларування прихованих сум податків, добровільне їх внесення у бюджет, добровільна заява в податкові органи про здійснення податкових порушень та про готовність прийняти всі заходи для ліквідації наслідків цього порушення тощо) [2; с. 78].

Таким чином, податкова амністія може розглядатися як специфічний вид звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства, що здійснюється державою з метою легалізації прихованих доходів платників податків та повернення частини несплачених податків до бюджету.

Досить часто податкову амністію ототожнюють з податковим компромісом, однак це не є правильним, адже цим поняттям притаманні деякі відмінності. Це пов'язано з тим, що у 2014 році Верховною Радою України були внесені зміни до Податкового кодексу та було проведено податковий компроміс, який фактично має всі ознаки податкової амністії. Даний податковий компроміс був запроваджений Законом 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, який запровадив відповідні зміни до Податкового кодексу України, доповнивши його підрозділом 9-2 розділу XX «Перехідні положення» [7]. Правом на податковий компроміс могли скористатися будь-які платники податків, які знижували свої податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 01.04.2014 р., тобто індивідуально невизначене коло осіб, загальною ознакою яких було те, що вони порушили норми законодавства про податки та збори. Платники податків, які бажали скористатися правом на податковий компроміс, повинні були добровільно сплатити до бюджету суми знижених податкових зобов'язань з податку на додану вартість та/або податку на прибуток, а натомість сума зниженого податкового зобов'язання знижувалася на 95% суми податкового зобов'язання, яке платник податків повинен був сплатити (95% суми заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість вважалися погашеними, штрафні санкції не застосовувалися, пеня не нараховувалася). Крім цього, цей податковий компроміс передбачав звільнення від кримінальної та адміністративної відповідальності, якщо платники податків виконали умови податкового компромісу [8; с. 167–168].

В юридичній науці податковий компроміс визначають як рішення податкового органу, прийняте за погодженням із платником податків у межах адміністративної апеляційної процедури та узгоджене з керівником податкового органу вищого рівня, стосовно задоволення частини скарги такого платника під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом [9; с. 39].

Щодо міжнародного розуміння поняття податкового компромісу, у Німеччині, Ірландії, Канаді, Швейцарії, Нідерландах податкові органи нараховують податок у меншому розмірі або взагалі звільняють платника від сплати податків в тому разі, якщо виконання податкового обов'язку у даному конкретному випадку було б несправедливим тягарем. При цьому перевагами такого механізму є, по-перше, ефективний контроль за дотриманням платниками податків податкового законодавства, по-друге,

можливість завчасно передбачити оподаткування бізнесу через ефективну співпрацю з податковими органами.

Отже, податковий компроміс можна розглядати як один із видів податкової амністії, якщо брати до уваги законодавство України, однак податкова амністія має дещо інші властивості.

Використання інституту податкової амністії як різновиду амністії взагалі може бути обґрунтовано багатьма його позитивними характеристиками. По-перше, податкова амністія дозволяє повернути до бюджету певну частину податкових боргів платників податків, які за допомогою інших способів отримати було б навряд чи можливо. По-друге, відповідний захід з боку держави стимулює платника податків дотримуватися податкової дисципліни. По-третє, запровадження такої амністії дозволяє «вибачити» правопорушників, зменшити ймовірність вчинення повторних правопорушень та виключити із кола порушників тих осіб, які стали такими випадково та вчинили незначні податкові правопорушення. По-четверте, проведення податкової амністії може створити відповідні передумови до посилення відповідальності за податкові правопорушення та забезпечення дотримання податкової дисципліни. Коли в суспільстві наявна проблема нехтування вимогами права та ухилення від дотримання законодавства, це призводить до формування переконаності у тому, що правопорушення є допустимими та починають розглядатися як звичайне явище. У такому разі забезпечення дотримання податкової дисципліни повинно впроваджуватися поступово із використанням різних методів, одним із яких може стати саме податкова амністія поряд із подальшим посиленням відповідальності для тих осіб, які відмовилися використати амністію.

У різних формах податкова амністія запроваджувалась в Австралії, Австрії, Бельгії, Фінляндії, Франції, Греції, Ірландії, Італії, Новій Зеландії, Португалії, Іспанії та Швейцарії, США. Також ініціативи щодо проведення податкових амністій були реалізовані в Аргентині, Болівії, Чилі, Колумбії, Еквадорі, Індії, Панамі, Перу, Мексиці, Філіппінах, Російській Федерації та Туреччині. Варто зазначити, що результати використання можливостей проведення податкової амністії в контексті світового досвіду істотно відрізняються. Так, «успішними» з точки зору загальної суми отриманого доходу можна назвати приклади Аргентини у 1995 р. (3,9 млрд дол. США), Індії у 1997 р. (2,5 млрд дол. США), Ірландії у 1988 р. (700 млн дол. США). В США за період проведення згаданих 78 програм податкових амністій у різних штатах за період 1980–2004 рр. вдалося залучити додаткових надходжень у розмірі 6,6 млрд дол. США [10]. Отже, зважаючи на міжнародну практику, необхідно розуміти, що результати податкової амністії різняться в кожній країні і для забезпечення позитивного результату потрібно враховувати конкретні особливості і сутнісні характеристики тієї чи іншої країни на момент запровадження такого інституту.

Вважаємо, що для більш детального розгляду питання реалізації податкової амністії в світі слід проаналізувати приклади деяких країн.

Найбільш ефективною податкова амністія стала для Італії. Практика проведення податкової амністії в Італійській Республіці характеризується повнотою охоплення суб'єктів та об'єктів оподаткування, ліберальними умовами проведення, гарантіями з боку держави щодо відсутності майбутніх покарань та переслідувань, а також анонімності заявників. Перша повна податкова амністія була проведена у 1982 році – Scudo Fiscale, яка залучила 12 090 652 заявників, що склало 5,15% від платників податків за даними на 1981 рік, з них 8,5% – раніше взагалі не платили податки, а 13,7% – ухилились від податків з додаткових доходів [11]. У 2001–2002 роках була проведена компанія – Decreto Leege, в результаті якої, за даними Міністерства Фінансів Італії, протягом 60 днів було репатрійовано близько 61 млрд

євро, і приблизно 1 млрд доларів було отримано до бюджету у вигляді податків. Урядом Республіки були проведені заходи щодо ліквідації в країні швейцарських банків, які сприяли переводу будь-яких сум і анонівному керуванню рахунками, що перешкоджали доступу італійських податкових органів. Протягом 4 місяців після амністії податкові збори зросли на 6,5%. З них збори прямих податків (податок на прибуток) виросли на 5,6% і склали 45,54 млрд євро [12]. Податкова амністія мала характер амністії капіталів, бо легалізувались фінансові інструменти і капітал, рухоме та нерухоме майно, земельні ділянки, твори мистецтва. Заявникам пропонувались два способи – репатріація або легалізація. Застосування того чи іншого способу залежало від заявника, допускалось комбінування обох способів. Бажання заявника відображалось в декларації. Заявник повинен був сплатити 2,5% від вартості заявленого майна або придбати державні цінні папери на суму, що дорівнює 12% від вартості заявленого майна. Амністія супроводжувалась посиленням заходів відповідальності за порушення податкового законодавства [13].

Швейцарія також є одним із прикладів країн з високою результативністю податкової амністії. Швейцарія провела амністію податку на майно ще у 1940 році, при цьому необхідний одноразовий внесок склав 15% від декларованого майна. 1944 року в результаті повної податкової амністії був отриманий збір в розмірі 3% від загальних податкових надходжень, а 1968 року збір склав вже 6%. Цікавим є те, що для запровадження податкової амністії Швейцарія виявила думку громадян із приводу цього шляхом проведення референдуму.

Проведена в Республіці Ірландії податкова амністія вважається однією із найбільш результативних. Причинами успіху вважають: безпрецедентність податкової амністії, акцент на одноразовість проведення акції, посилення заходів із притягнення до відповідальності після амністії, збільшення кількості аудиторів, підвищення штрафів і пені за несплату податків, що супроводжується розширенням повноважень податкових органів і переслідуванням порушників [10].

Завдяки простоті процедури, наданим з боку держави гарантіям відсутності переслідування та відсутності податку на деклароване майно однією із найуспішніших на пострадянському просторі вважається податкова амністія, проведена у Республіці Казахстан. Однак з точки зору податкових надходжень, акція була незадовільною. 2001 року урядом Казахстану було прийнято закон, за яким громадянам пропонувалось здійснити легалізацію коштів шляхом їх зарахування на спеціальні рахунки без права розпорядження ними до наступного дня після закінчення періоду

легалізації. Відповідний банк видавав суб'єктам офіційний документ, що вказував розмір суми й дату внесення і слугував підставою звільнення суб'єктів від кримінальної та адміністративної відповідальності за незаконне заняття підприємництвом, банківською діяльністю, ухилення від сплати податків. Кошти, що декларувалися, податком не обладалися, а декларації про доходи та майно за 1995–2000 рр. були знищені. На доходи, отримані в результаті корупційних діянь, злочинів проти особи, здоров'я населення й моральності, легалізація не поширювалася. Легалізована була сума в 480 млн доларів [13].

Вбачається, що у міжнародному контексті оцінка такого інституту, як податкова амністія, є доволі неоднозначною, навіть враховуючи такі позитивні аспекти її реалізації, як швидкий та відносно дешевий засіб наповнення державного бюджету за рахунок коштів, які за інших умов отримати було б дуже складно. Однак попри це, а також незважаючи на те, що Україна вже мала досвід проведення податкового компромісу, який майже співпадає з податковою амністією та не приніс значних результатів, вважаємо, що запозичення міжнародної практики та впровадження такого інституту з урахуванням всіх наукових рекомендацій може стати дієвим засобом для досягнення мети даного заходу.

**Висновки.** Податкова амністія може визначатися як специфічний вид звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства, що здійснюється державою з метою легалізації прихованих доходів платників податків та повернення частини неспланих податків до бюджету. Проаналізувавши думки вчених та міжнародну практику, доходимо висновку, що позитивна реалізація податкової амністії можлива за таких умов: 1) чітке та юридично визначене формулювання податкової амністії в податковому законодавстві, а також гарантій звільнення від будь-якої юридичної відповідальності при застосуванні до платників податків такої амністії; 2) впровадження такої амністії як заходу досягнення компромісу між державою та платниками податків за найбільш вигідних умов для таких платників; 3) рівність та недискримінація усіх платників податків при застосуванні податкової амністії, урахування їхніх рекомендацій при запровадженні даного інституту; 4) забезпечення конфіденційності всієї інформації, яка буде надана платниками податків контролюючим органам стосовно застосування податкової амністії; 5) посилення відповідальності для тих, хто не застосував податкову амністію і далі володіє тіншовим капіталом; 6) проведення ефективної та чіткої політики в усіх сферах, зокрема в економічній, для забезпечення стабільності в державі тощо.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
2. Приходько І.В. Сутність податкової амністії та її співвідношення з поняттями «економічна амністія», «фінансова амністія» та «амністія капіталів». *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2017. Вип. 43(2). С. 75–80. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr\\_2017\\_43%282%29\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2017_43%282%29_18).
3. Про застосування амністії в Україні: Закон України № 392/96-ВР від 01.10.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/392/96-вр>.
4. Безпалько І.Р. Податкова амністія доходів населення: перспективи для України. *Наукові записки Української академії друкарства*. 2011. № 3. С. 30–39. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nz\\_2011\\_3\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nz_2011_3_7).
5. Голосніченко Д.І. Кримінологічні проблеми боротьби з порушеннями податкового законодавства України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.08. Київ, 1998. 20 с.
6. Іскренко Л.П., Кривовяз М.А. Ухилення від сплати податків: передумови та напрями боротьби. URL: [http://www.lef.lviv.ua/files/archive/2012/02\\_1\\_2012.pdf](http://www.lef.lviv.ua/files/archive/2012/02_1_2012.pdf).
7. 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 : Закон України від 25.12.2014 № 63-VIII. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2015. № 6. Ст. 38.
8. Приходько І.В. Перспективи проведення податкової амністії капіталів фізичних осіб в Україні (з урахуванням результатів податкового компромісу 2014 року). *Підприємництво, господарство і право*. Серія: Право. 2018. Вип. 4. С. 167–172.
9. Трубін І.О., Кармаліта М.В. Застосування податкового компромісу та податкової амністії: теоретичний аспект. *Фінансове право*. 2014. № 2. С. 39–42. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp\\_2014\\_2\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp_2014_2_15).
10. Le Borgne E., Baer K. Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives. IMF, 2008. 79 p.
11. Transparency International. Anti-Corruption Helpdesk «BEST PRACTICES IN TAX AMNESTY AND ASSET REPATRIATION PROGRAMMES». URL: [https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/Best\\_practices\\_in\\_tax\\_amnesty\\_and\\_asset\\_repatiation\\_programmes\\_2017.pdf](https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/Best_practices_in_tax_amnesty_and_asset_repatiation_programmes_2017.pdf).

12. Leonard H., Zeckhauser R. Amnesty, Enforcement and Tax Policy / H. Leonard, R. Zeckhauser. Tax Policy and the Economy; ed. by L Summers. 1987. Vol. 1. P. 55–86.

13. Європейський інформаційно-дослідницький центр. Огляд світового досвіду впровадження нульового декларування та/або податкової амністії. URL: [http://radaprogram.org/sites/default/files/infocenter/piblications/zero\\_declaration\\_and\\_tax\\_amnesty\\_worldwide.pdf](http://radaprogram.org/sites/default/files/infocenter/piblications/zero_declaration_and_tax_amnesty_worldwide.pdf).