

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2022.2.20>

СИРОМ'ЯТНИКОВА М.С.

ЮРИДИЧНА ПРИРОДА ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ

LEGAL NATURE OF TAX AMNESTY

Актуальність статті полягає в тому, що дієвим засобом подолання негативних проявів у економіці України постає комплексне подолання факторів, що спричиняють діяльність поза правовим полем, а також створення сприятливих умов для ведення бізнесу. Необхідність детінізації економічних відносин та легалізації прихованих від податків надходжень зумовлена, серед іншого, негативними наслідками тінізації економіки та відсутністю відповідних податків і зборів у державному та місцевих бюджетах. Одним із наслідків цього негативного явища є брак бюджетних коштів, які можна було б використати для стимулювання вітчизняної інноваційно-інвестиційної діяльності, вирішення соціальних проблем, підвищення якості суспільних благ та послуг тощо. У статті репрезентовано всебічний аналіз підходів до розуміння сутності категорії «податкова амністія». Зазначено, що на нормативному рівні податкова амністія є черговим кроком до інтеграції найкращих практик запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом. Визначено основні ознаки податкової амністії. З метою усебічного аналізу податкової амністії виокремлено як позитивні, так і негативні риси цієї категорії. Зазначається, що 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. Зважаючи на закордонний досвід, наведено перелік умов, що необхідні для ефективного проведення податкової амністії в Україні. Зроблено висновки, що сутність податкової амністії полягає у легалізації неоподаткованих доходів будь-якою фізичною особою, яка має обов'язково сплатити встановлений державою податок. Окрім того, для стимулювання розвитку підприємництва і виводу грошових коштів, представники держави, зокрема у вигляді державної податкової інспекції, не будуть цікавитися походженням означених коштів. Однак з боку держави встановлюється чіткий часовий проміжок, протягом якого ця легалізація можлива.

Ключові слова: податкова амністія, податки, амністія, легалізація, добровільне декларування, гарантії.

The relevance of the article lies in the fact that an effective means of overcoming negative manifestations in the economy of Ukraine is the complex overcoming of factors that cause activity outside the legal field, as well as the creation of favorable conditions for doing business. The need for de-shadowing of economic relations and legalization of income hidden from taxes is caused, among other things, by the negative consequences of shadowing the economy and the absence of appropriate taxes and fees in the state and local budgets. One of the consequences of this negative phenomenon is the lack of budget funds that could be used to stimulate domestic innovation and investment activities, solve social problems, improve the quality of public goods and services, etc. The article presents a comprehensive analysis of approaches to understanding the essence of the category of "tax amnesty". It is noted that at the regulatory level, tax amnesty is another step towards the integration of best practices to prevent and combat

money laundering. The main features of the tax amnesty have been identified. In order to comprehensively analyze the tax amnesty, both positive and negative features of this category are highlighted. It is noted that the task of the tax amnesty is to give legal status to income and property of citizens, as well as reducing the share of the shadow economy, which is achieved by providing the opportunity to declare such facilities at reduced rates and release citizens from liability for tax violations. Taking into account foreign experience, the list of conditions necessary for the effective implementation of the tax amnesty in Ukraine is given. It was concluded that the essence of tax amnesty is the legalization of untaxed income by any natural person who must pay the tax established by the state. In addition, in order to stimulate the development of entrepreneurship and the withdrawal of funds, representatives of the state, in particular in the form of the state tax inspection, will not be interested in the origin of the specified funds. However, the state sets a clear time period during which this legalization is possible.

Key words: *tax amnesty, taxes, amnesty, legalization, voluntary declaration, guarantees.*

Постановка проблеми. Дієвим засобом подолання негативних проявів у економіці України постає комплексне подолання факторів, що спричиняють діяльність поза правовим полем, а також створення сприятливих умов для ведення бізнесу.

Необхідність детінізації економічних відносин та легалізації прихованих від податків надходжень зумовлена, серед іншого, негативними наслідками тінізації економіки та відсутністю відповідних податків і зборів у державному та місцевих бюджетах. Одним із наслідків цього негативного явища є брак бюджетних коштів, які можна було б використати для стимулювання вітчизняної інноваційно-інвестиційної діяльності, вирішення соціальних проблем, підвищення якості суспільних благ та послуг тощо.

Як наслідок, зростає потреба свідомо заохочувати учасників ринку до активності в офіційному секторі економіки. Такі стимули включають фіскальні заходи, зокрема забезпечення оптимального рівня податкового навантаження для бізнесу та зайнятості, впровадження ефективних податкових пільг для бізнесу та фізичних осіб, удосконалення механізму виявлення податкових порушень у податковій сфері та тих, що прямо чи опосередковано пов'язані з організацією та впровадженням тіньової діяльності загалом тощо. У цьому контексті одним із потенційно ефективних інструментів часткового вирішення проблеми тінізації економіки є податкова амністія [1]. Саме тому дослідження сутності податкової амністії постає першочерговим завданням сьогодення. Це сприятиме чіткому розумінню цього явища у вітчизняній політико-правовій практиці і правильному його реалізації.

Стан наукової розробки проблеми. Питанням оподаткування, зокрема дослідженням особливостей здійснення податкової амністії на теренах вітчизняної наукової думки присвячено значну кількість наукових доробків. Зокрема, А. Макурін усебічно дослідив сутність оподаткування та його основні напрями, визначивши економічний зміст податків. У своєму дослідженні автор опрацював податкові доктрини сучасних держав та співвідношення їх з податковою політикою в Україні [2]. С. Баранов торкався питання податкової амністії досліджуючи питання особливостей виявлення та покарання за ухилення від оподаткування. Проаналізовано легальні схеми уникнення від сплати податків, навівши переваги офіційних способів [3]. Т. Головань було розкрито сучасні підходи дослідників до розуміння податкової амністії. Звернуто увагу на закордонний досвід запровадження і використання податкової амністії. Виокремлено як позитивні так і негативні сторони впровадження податкової амністії для держави і платників податків [4]. Н. Мудрак дослідила податкову амністію у розрізі національних механізмів боротьби з ухиленням від оподаткування за допомогою використання офшорів [5]. І. Приходько дослідила еволюцію амністії у праві. Особливу увагу вона приділила становленню податкової амністії від часів СРСР до України на сучасному етапі розвитку [6]. Водночас слід зазначити, що у фаховій юридичній літературі питання про визначення юридичної природи податкової амністії не набуло самостійного наукового дослідження, що деталізує та актуалізує обрану тему. З огляду на це, **мета даної статті** полягає у дослідженні юридичної природи податкової амністії як багатоаспектного юридичного явища та верховенства права.

Виклад основного матеріалу. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню

розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 № 361-І Х [7], та Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» № 1539-ІХ [8] – це черговий крок до інтеграції найкращих практик запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом. Закони містять чимало новацій, проте якщо прагнемо до західних практик, а не до пострадянського авторитарного управління державою, то до подібних процесів потрібно приймати контрзаходи шляхом подальшого удосконалення механізмів протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення [9]. Суттєву роль у цьому процесі відіграє запровадження в нашої державі податкової амністії, як елементу, який дозволить подолати негативні явища, що пов'язуються з тіньовою економікою.

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 [10, с. 408].

Досліджуючи податкову амністію, зазначимо, що серед науковців немає єдності у визначенні цього поняття. Економічний та юридичний словники трактують податкову амністію як звільнення особи, що скоїла податкове порушення, від відповідальності за це порушення, яка добровільно заявила в податкові органи про здійснення нею порушень та готовності прийняти всі заходи для ліквідації наслідків цього порушення [11, с. 78]. І. Безпалько розглядає податкову амністію як систему заходів з широкою легалізації тіньових капіталів і доходів [12, с. 33]. І. Куксенко розглядає податкову амністію як прощення осіб за приховування доходів і несплату з них податків у разі добровільного повідомлення про ці дії через відповідні процедури та виведення їх із «тіні» і (не завжди) сплати платежу до бюджету [13, с. 95]. І. Соловійов вказує, що податковою амністією є звільнення осіб, що здійснили податкові правопорушення, від притягнення до податкової відповідальності за умов повного або часткового декларування прихованих сум податків і добровільного їх внесення у бюджет [11, с. 78; 14, с. 192]. На думку Д. Голосніченка, податкова амністія – це звільнення юридичних та фізичних осіб від юридичної відповідальності за приховування доходів, несплату податків, невнесення платежів [11, с. 78; 15, с. 18]. Як бачимо, автори сходяться на думці, що це явище являє собою саме прощення осіб, які офіційно покажуть свої капітали і сплатять з них податки.

Підсумовуючи наукові думки щодо визначення податкової амністії, зазначимо, що податкова амністія має такі ознаки: 1) це акт прощення осіб, які здійснили податкові правопорушення; 2) прощення осіб відбувається у разі, якщо особи, що прагнуть помилювання, 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). Отже, податкову амністію можна визначити як специфічний вид амністії, яка має певні, властиві лише такому виду амністії ознаки [11, с. 78].

На підставі аналізу підходів до визначення поняття «податкова амністія» та її ознак, ми можемо стверджувати, що 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 [10, с. 409].

Також, з метою усебічного аналізу податкової амністії, на нашу думку, слід виокремити як позитивні, так і негативні риси цієї категорії. 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 [10, с. 410; 16, с. 263].

До недоліків податкової амністії – перекладання державою відповідальності за невиконання податкового 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 [10, с. 410; 17].

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 прояви порушень, які допускає сама держава. Прикладом є покладення обов'язку з декларування доходів на тих осіб, які такого обов'язку ніколи не мали [10, с. 410].

Зарубіжний досвід проведення податкових амністій та протидії відпливу капіталу свідчить, що для ефективного проведення подібних процесів в Україні необхідним є виконання таких умов: 1) чіткий механізм проведення економічної амністії; 2) одноразове проведення амністії; 3) гарантія недоторканості активів у майбутньому; 4) справедливий судовий розгляд; 5) достатні гарантії щодо звільнення від відповідальності за задекларовані об'єкти; 6) гарантії щодо конфіденційності інформації; 7) вигода чесно працювати та ризику від приховування доходів у подальшому; 8) контроль з боку суспільства, зокрема на електоральному рівні [9].

Інший інструмент, який базується на податковій амністії, уможливило більше шансів на повернення капіталів, оскільки включає сукупність адміністративних та економічних заходів держави, спрямованих на легалізацію фінансових і майнових ресурсів тіньового ринку та господарських процесів, що раніше вважалися незаконними, а також звільнення від відповідальності осіб, які здійснили правопорушення, з метою зменшення бази оподаткування чи відмови від сплати податків. Основною метою запровадження податкових амністій є швидке наповнення дохідної частини державного бюджету; підвищення рівня добровільного дотримання податкового законодавства у майбутньому; стимулювання репатріації капіталу, виведеного за межі країни.

Зауважимо, що одним із визначальних ризиків застосування податкової амністії є легалізація доходів, отриманих незаконним шляхом [18, с. 74].

Висновки. Таким чином, сутність податкової амністії полягає у легалізації неоподаткованих доходів будь-якою фізичною особою, яка має обов'язково сплатити встановлений державою податок. Окрім того, для стимулювання розвитку підприємництва і виводу грошових коштів, представники держави, зокрема у вигляді державної податкової інспекції, не будуть цікавитися походженням означених коштів. Однак з боку держави встановлюється чіткий часовий проміжок, протягом якого ця легалізація можлива.

На підставі перелічених характеристик податкової амністії, ми можемо визначити її як можливість легалізації коштів, що надається з боку держави, за обов'язкової умови сплати податків з цієї суми, у чітко визначений термін без додаткових перевірок шляхів походження статків.

Список джерел та літератури:

1. Лубковський С. А., Чермянін А. В. Податкова амністія в Україні 2021-2022 років як інструмент детінізації вітчизняної економіки. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/37046/Smcf_101_1121.pdf?sequence=1&isAllowed=y (Дата звернення: 26.05.2022).
2. Макурін А. А. Теорія оподаткування : навч. посіб. Дніпро : НТУ «ДП», 2018. 75 с.
3. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. С. 102-106.
4. Головань Т. Г. Проблеми впровадження податкового компромісу в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. Вип. 5 (14). С. 55-59.
5. Мудрак Н. О. Національні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування через офшорні юрисдикції в країнах ОЕСР. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 25. Ч. 2. С. 5-11.
6. Приходько І. Генезис інституту амністії у праві. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2017. Т. 24. С. 100-103.
7. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (Дата звернення: 26.05.2022).
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету : Закон України від 15.06.2021 р. № 1539-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text> (Дата звернення: 26.05.2022).
9. Михаліцька Н. Я., Верескля М. Р., Бойко О. Т. Проведення податкової амністії у світі зарубіжного досвіду. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2021. № 11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=9531>. (Дата звернення: 26.05.2022).
10. Шульга Т. М., Бубнюк В. О. Податкова амністія: вітчизняне застосування та зарубіжний досвід. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 10. С. 408-410.
11. 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. Т. 2. С. 75-80.
12. Безпалько І. Р. Податкова амністія доходів населення: перспективи для України. *Наукові записки [Української академії друкарства]*. 2011. № 3. С. 30-39.
13. Куксенко С. І. Особливості та сутність «одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів» як різновиду «податкової амністії». *Правова держава*. 2021. № 43. С. 94-103.
14. Соловьев Н. И. Налоговая амнистия. Москва : Пламя, 2009. 239 с.
15. Голосніченко Д. І. Кримінологічні проблеми боротьби з порушеннями податкового законодавства : автореф. дис. ... канд. юрид. Наук : 12.00.08. Київ, 1998. 20 с.
16. Шульга Т. М., Кононенко Л. В. Поняття податкової амністії та міжнародний досвід її застосування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 261–263.
17. Полянничко А., Нечитайло О. Податкова амністія: небанальне шахрайство, пастка чи здирництво? URL: <https://pravo.ua/podatkovaaamnistia-nebanalne-shakhraistvo-pastka-chy-zdyrnytstvo/> (Дата звернення: 26.05.2022).
18. Василечко Н. В., Васильців Т. Г. Інструментарій державної політики зміцнення фінансової безпеки держави: аспект протидії ухиленню від сплати податків із застосуванням офшорних зон. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019. № 4. Т. 1. С. 71-77.