

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2023.4.24>

ЛЕКАРЬ С.І., КУЦЬ М.О.

**ПОДАТКОВА АМНІСТІЯ: ПОНЯТТЯ ТА АДМІНІСТРАТИВНІ МЕХАНІЗМИ  
ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ В УМОВАХ ВІЙНИ В УКРАЇНІ****TAX AMNESTY: THE CONCEPT AND ADMINISTRATIVE MECHANISMS  
OF ITS IMPLEMENTATION IN THE CONDITIONS OF WAR IN UKRAINE**

У статті розкрито поняття «податкова амністія» як законно-встановлений, податковий механізм, який надає громадянам можливість добровільно задекларувати свої приховані активи і доходи без показання джерел їхнього походження, при цьому забезпечуючи їхнє звільнення від юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, що сприяє легалізації неофіційних доходів та сприяє балансу між інтересами держави і громадян, формуючи належну фінансову дисципліну суспільства та наповненість державного бюджету. Сформовано, що податкова амністія є складним та важливим податковим інструментом, який реалізується податковими та адміністративними процедурами та дозволяє забезпечити справедливу, прозору, та ефективну взаємодію між державою і громадянами. Змістом податкової амністії визначено принципи її формування та реалізації: 1) справедливість та прозорість (громадяни повинні мати можливість визнати незадекларовані активи, але це повинно відбуватися на прозорих і рівних умовах для всіх. Держава повинна гарантувати конфіденційність інформації та відсутність негативних наслідків для тих, хто визнає свої доходи); 2) стимулювання декларування та репатріації (підходи до ставок податків повинні бути спрямовані на стимулювання громадян визнавати свої активи та повертати їх до країни, що в майбутньому може вигідно вплинути на рішення громадян); 3) системні реформи (податкова амністія повинна бути частиною більшої системної реформи податкової системи, що має спрямовуватися на покращення ефективності збору податків, зменшення тіньового сектору, та сприяння економічному розвитку); 4) публічна довіра (державна повинна активно працювати над збільшенням довіри громадян до своїх дій та можливостей, які вона надає); 5) забезпечення дотримання міжнародних стандартів (у процесі податкової амністії, необхідно дотримуватися міжнародних стандартів, щоб уникнути проблем з відмиванням грошей та фінансуванням тероризму); 6) унікальність (умови податкової амністії повинні враховувати особливості кожної країни, її потреби та завдання, з можливістю побудувати більш прозору та справедливу систему оподаткування для майбутнього). Акцентовано, що для реалізації податкової амністії, Державна податкова служба України відіграє ключову роль у зборі і аналізі декларацій громадян, розрахунку одноразових зборів та контролі за дотриманням законодавства. Однією з особливостей податкової амністії в Україні визначено можливість продовження терміну її дії через воєнний стан в країні, що свідчить про адаптацію податкової політики до складних умов конфлікту.

**Ключові слова:** адміністративне регулювання, адміністративні інструменти, громадяни, податки, податкова амністія, податкова система, податкове законодавство, примус.

---

© ЛЕКАРЬ С.І. – доктор юридичних наук, професор, заслужений економіст України, професор кафедри фіскального адміністрування (Державний податковий університет) <https://orcid.org/0000-0003-1578-068X>

© КУЦЬ М.О. – кандидат юридичних наук, директор Департаменту методології (Державна податкова служба України) <https://orcid.org/0009-0001-0966-2110>

The article reveals the concept of “tax amnesty” as a legally established tax mechanism that gives citizens the opportunity to voluntarily declare their hidden assets and income without indicating the sources of their origin, while ensuring their release from legal responsibility for violating tax legislation, which contributes to the legalization of unofficial revenues and promotes a balance between the interests of the state and citizens, forming proper financial discipline of society and the fullness of the state budget. It was established that the tax amnesty is a complex and important tax instrument, which is implemented by tax and administrative procedures and allows to ensure fair, transparent and effective interaction between the state and citizens. The content of the tax amnesty defines the principles of its formation and implementation: 1) fairness and transparency (citizens must have the opportunity to recognize undeclared assets, but this must happen on transparent and equal terms for everyone. The state must guarantee the confidentiality of information and the absence of negative consequences for those who recognize your income); 2) stimulation of declaration and repatriation (approaches to tax rates should be aimed at stimulating citizens to recognize their assets and return them to the country, which in the future may favorably influence the decisions of citizens); 3) systemic reforms (tax amnesty should be part of a larger systemic reform of the tax system, which should be aimed at improving the efficiency of tax collection, reducing the shadow sector, and promoting economic development); 4) public trust (the state should actively work to increase citizens’ trust in its actions and the opportunities it provides); 5) ensuring compliance with international standards (in the process of tax amnesty, it is necessary to comply with international standards to avoid problems with money laundering and terrorist financing); 6) uniqueness (the terms of the tax amnesty must take into account the peculiarities of each country, its needs and tasks, with the possibility of building a more transparent and fair taxation system for the future). It was emphasized that in order to implement the tax amnesty, the State Tax Service of Ukraine plays a key role in the collection and analysis of citizens’ declarations, the calculation of one-time fees and the control of compliance with the legislation. One of the features of the tax amnesty in Ukraine is the possibility of extending its validity due to the state of war in the country, which indicates the adaptation of the tax policy to the complex conditions of the conflict.

**Key words:** *administrative regulation, administrative instruments, citizens, taxes, tax amnesty, tax system, tax legislation, coercion.*

**Актуальність теми.** Для успішного вирішення соціально- економічних і політичних завдань кожна країна повинна забезпечувати гідну якість життя своїх громадян, зокрема це гарантування високого рівня законодавчої системи та стійкого правопорядку. Відступ від даних засад правової держави завдає шкоди суспільству, державі і людині. Особливо небезпечні корупційні правопорушення, які проявляються в різних формах і в самих різних сферах суспільних відносин. Корупція постійно еволюціонує і як будь-яке складне соціальне явище існує у всіх державних інститутах незалежно від соціально-економічного і політичного розвитку та трансформується у все нові форми. У зв’язку з цим протидія корупції та боротьба з нею повинна мати системний і наступальний характер [2, с. 192–207].

Антикорупційна стратегія сучасного законодавства держави повинна бути спрямована не тільки на невідворотність покарання за корупційні дії, а й на послідовну ліквідацію умов виникнення корупції та специфіку покарання осіб, вдосконалення державного інструментарію щодо боротьби з тіннізацією економіки, зокрема з приховування доходів, одержаних злочинним шляхом. Тому впровадження амністії капіталу чи податкової амністії фактично означає реалізацію компромісної угоди, яка передбачає визнання факту вимушеного здійснення тіншової діяльності внаслідок недосконалого інституційного середовища. У цьому випадку завдяки ліберальному підходу до платників податку потенційно можливо знизити рівень тіннізації економіки за рахунок репатріації частини національних капіталів з їх перетворенням у додатковий інвестиційний ресурс, розширення майбутньої бази оподаткування, отримання додаткових надходжень в держбюджет країни та грошових коштів у банківську систему [2, с. 192–207].

З початком війни перед державою постало питання врегулювання багатьох питань з урахуванням нових викликів. Питання оподаткування не виняток, тому Верховна Рада вже ухвалила низку законів, і ще, ймовірно, ухвалить не одну зміну. Однією з важливих змін в сучасних реаліях є зупинення строків для платників податків та контролюючих органів на період воєнного стану в Україні [1].

**Огляд останніх досліджень.** Актуальні питання податкової амністії в Україні досліджували такі вчені як І. Безпалько, С. Куксенко, Н. Лисецька, О. Палій, І. Приходько, М. Сиромятнікова, О. Сльозко, І. Трубін та інші. При цьому, податкова амністія в Україні є однією з інструментів, спрямованих на привертання фінансових ресурсів до бюджету країни, тому з урахуванням внутрішньої і зовнішньої складності ситуації, спричиненої воєнним конфліктом, дана тема є актуальним науковим викликом.

**Мета статті** полягає в тому, щоб на базі теорії податкового та адміністративного права, позицій законодавства та практики правового регулювання, розкрити поняття, зміст та адміністративні механізми реалізації податкової амністії в умовах війни в Україні.

**Виклад основних положень.** Правове регулювання суспільних відносин повинно спрямовуватись як на виконання функцій держави, так і на забезпечення прав і свобод особи. Досягнення компромісу між інтересами держави та особи, інтересами юридичних і фізичних осіб є запорукою забезпечення законності. Правовий компроміс є одним зі способів встановлення взаємовигідних домовленостей між різними учасниками правовідносин. Податкова амністія, будучи одним із різновидів правового компромісу, повинна забезпечувати баланс інтересів держави та платників податків. Адже наповнення державного бюджету коштами від податків із легалізованих доходів повинно поєднуватися зі звільненням від юридичної відповідальності колишніх порушників податкового законодавства [3, с. 95–100].

Питання податкової амністії є достатньо актуальним через глобальні тенденції (зокрема, міжнародний обмін фінансовою інформацією, посилення контролю над фінансовими операціями бізнесу та приватних осіб), а не тільки через внутрішні процеси всередині держави. Амністія передбачає надання державою своїм громадянам права добровільно задекларувати всі належні їм активи та доходи, не показуючи джерел їх отримання. При цьому такі платники податків звільняються від відповідальності за правопорушення, які могли бути пов'язані з одержанням таких активів чи доходів (можливо, за винятком отримання доходів шляхом здійснення злочинів проти особи та вчинення тяжких економічних злочинів). Інакше кажучи, завдяки наданому, таким чином, можливостям, які носять законний характер, особа може одноразово задекларувати всі свої статки, після чого звільняється від пояснювання походження доходів та юридичної відповідальності. Після даного декларування особа має документальне підтвердження своїх статків та отримує змогу, на свій розсуд, ними розпоряджатися [2, с. 192–207; 4].

М. Сиромятнікова сформулювала, що податкова амністія – це легалізація грошових коштів, отриманих із порушеннями податкового законодавства, у законодавчо встановленому порядку за умови сплати податків, яка має наслідком звільнення винуватої особи від юридичної відповідальності. Змістом податкової амністії є легалізація грошових коштів, отриманих із порушенням податкового законодавства, та звільнення винуватої особи від юридичної відповідальності за такі порушення. [3, с. 95–100].

І. В. Приходько розкриває, що податкова амністія включає два аспекти: по-перше, діє відносно певного кола осіб, які не виконали свої податкові зобов'язання; по-друге, пропонує таким особам сплатити певні (додаткові) платежі або виконати податкові зобов'язання в обмін на непритягнення їх до відповідальності за порушення податкового законодавства, що були скоєні ними раніше. Податкову амністію вчений визначає як видання державно-правового акта – закону, що діє відносно певного кола осіб, які не виконали свої податкові зобов'язання, та містить пропозиції таким особам сплатити певні (додаткові) платежі або виконати податкові зобов'язання в обмін на непритягнення їх до відповідальності за порушення податкового законодавства, що були скоєні ними раніше [6, с. 239].

Отже, податкова амністія – це законно-встановлений, податковий механізм, який надає громадянам можливість добровільно задекларувати свої приховані активи і доходи без показання джерел їхнього походження, при цьому забезпечуючи їхнє звільнення від юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, що сприяє легалізації неофіційних доходів та сприяє балансу між інтересами держави і громадян, формуючи належну фінансову дисципліну суспільства та наповненість державного бюджету.

Успішна податкова амністія можлива при впровадженні логічного та гнучкого механізму стимулювання добровільного розкриття незадекларованих активів, враховуючи національні особливості країни. Отримання позитивних результатів від проведення фінансових амністій в країнах вимагає створення наступних умов: довіра громадян до влади; фінансова амністія повинна відзначатися простотою та максимально ліберальними умовами проведення, враховуючи особливості і менталітет країни; амністія повинна мати неконфіскаційний характер; надання державних

гарантій щодо звільнення від переслідування й конфіденційності інформації про джерела походження задекларованих об'єктів; застосування невисоких ставок податків на капітали й майно, що легалізуються; спрямованість на репатріацію доходів, вивезених за кордон; наявність у країні розгалуженої та ефективної банківської системи; послідовна політика на внутрішньому і зовнішньому рівнях, забезпечення власних інтересів при укладенні міжнародних договорів під час амністії капіталів; легалізація незаконних доходів повинна відповідати Міжнародним стандартам щодо протидії відмиванню грошей, фінансуванню тероризму і фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, розробленим ФАТФ; посилення запобіжних та карних заходів за порушення податкового законодавства і розширення повноваження фіскальних органів і органів переслідування за правопорушення в цій сфері відразу після амністії; податкова амністія повинна проводитися в рамках реформування податкової системи в цілому [2, с. 192–207].

«Податкова амністія» покликана була вирішити цілу низку питань: сприяти підвищенню податкової культури громадян; сприяти детінізації економіки; залучити додаткові ресурси для активізації економічного розвитку; створити передумови для подальшої імплементації в національне законодавство Плану протидії розмиванню бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS); підготуватися до приєднання України до автоматичного обміну фінансовою та податковою інформацією (CRS); створити передумови для звітування щодо контрольованих іноземних компаній (КІК); дати можливість громадянам за «пільговими» умовами самостійно виправити допущені в минулому порушення тощо. У цілому одноразове декларування повинно було вивести взаємовідносини держави та суспільства на новий рівень прозорості, що є необхідним для переходу податкового законодавства та адміністрування податків на європейські рейки та виконання Україною взятих не себе зобов'язань щодо зближення з Європою та міжнародним співтовариством [9].

При процесі проведення амністії капіталів виникає більш важлива й складна, – це знайти тонку грань між амністією і легалізацією доходів, отриманих злочинним шляхом. Вивести доходи з тіні – це, по суті, і є легалізація, й авторам податкової амністії належить добре продумати, як розділити капітали, які можна легалізувати, а які – ні. Повинні бути чіткі, зрозумілі і справедливі правила, за якими закон розділить ці доходи. Якщо таких механізмів не створено і вони не будуть чіткими, то фахівці радять не починати амністію. В іншому випадку можна отримати пряму легалізацію всіх доходів, у тому числі – одержаних злочинним шляхом. В такому випадку, в закон повинна бути внесена правова норма, яка дозволить в подальшому притягнути до відповідальності за злочинну діяльність, з якої були отримані задекларовані доходи. Це створює певні ризики, якими можуть скористатися органи влади на власний розсуд. З точки зору податкової амністії, в будь-якому випадку повинен дотримуватися принцип справедливості [2, с. 192–207; 5]. Якщо впроваджувати результативну амністію капіталів, то необхідно продумати механізм, що дозволяє зробити все грамотно й логічно. Підхід повинен бути усвідомлений, бо якщо перегнути – це може викликати серйозну зворотну реакцію. І головне, це не одноразове наповнення бюджету, а побудова здорової прозорої системи взаємовідносин держави і платника податків [2, с. 192–207].

Відповідно, податкова амністія є складним та важливим податковим інструментом, який реалізується податковими та адміністративними процедурами та дозволяє забезпечити справедливу, прозору, та ефективну взаємодію між державою і громадянами.

Змістом податкової амністії можна визначити принципи її формування та реалізації:

1) справедливість та прозорість (громадяни повинні мати можливість визнати незадекларовані активи, але це повинно відбуватися на прозорих і рівних умовах для всіх. Держава повинна гарантувати конфіденційність інформації та відсутність негативних наслідків для тих, хто визнає свої доходи);

2) стимулювання декларування та репатріації (підходи до ставок податків повинні бути спрямовані на стимулювання громадян визнавати свої активи та повертати їх до країни, що в майбутньому може вигідно вплинути на рішення громадян);

3) системні реформи (податкова амністія повинна бути частиною більшої системної реформи податкової системи, що має спрямовуватися на покращення ефективності збору податків, зменшення тіньового сектору, та сприяння економічному розвитку);

4) публічна довіра (державна повинна активно працювати над збільшенням довіри громадян до своїх дій та можливостей, які вона надає);

5) забезпечення дотримання міжнародних стандартів (у процесі податкової амністії, необхідно дотримуватися міжнародних стандартів, щоб уникнути проблем з відмиванням грошей та фінансуванням тероризму);

б) унікальність (умови податкової амністії повинні враховувати особливості кожної країни, її потреби та завдання, з можливістю побудувати більш прозору та справедливую систему оподаткування для майбутнього).

В Україні 1 вересня 2021 року розпочалася кампанія з добровільного одноразового декларування активів фізосіб, яка мала тривати рік - до 1 вересня 2022 року. З 1 вересня 2021 року громадяни України мають право подати одноразову добровільну декларацію із зазначенням належних їм активів, з яких не були сплачені податки і збори. При цьому в добровільній декларації не потрібно буде вказувати джерела походження задекларованих активів. 26 липня 2022 року з'явилася інформація про те, що в Раді хочуть продовжити податкову амністію на півроку. У серпні 2022 року Верховна Рада продовжила термін проведення «податкової амністії» до 1 березня 2023 року [7].

Державна податкова служба України повідомляла, що станом на лютий 2023 у рамках «податкової амністії» задекларовано 6,2 млрд грн, сума одноразового збору склала 379,5 млн гривень. За період воєнного стану в Україні було задекларовано 3,92 млрд грн, сума одноразового збору склала 246,6 млн гривень [8].

1 березня 2023 року завершився термін дії податкової амністії для громадян, який раніше був продовжений на пів року через війну в Україні. Проте народні депутати пропонують ще раз продовжити цей термін – до кінця 2023 року. Відповідний законопроект вони зареєстрували у Верховній Раді [9].

Загалом, можна сформулювати, що для реалізації податкової амністії, Державна податкова служба України відіграє ключову роль у зборі і аналізі декларацій громадян, розрахунку одноразових зборів та контролі за дотриманням законодавства. Однією з особливостей податкової амністії в Україні є можливість продовження терміну її дії через воєнний стан в країні, що свідчить про адаптацію податкової політики до складних умов конфлікту. Громадяни України з 2021 по 2023 роки мали право подати декларацію добровільно і без необхідності вказувати джерела походження задекларованих активів, що було спрямовано на стимулювання осіб, які боялися раніше подати декларації через об'єктивні чи суб'єктивні обставини. Представлення результатів податкової амністії у 2023 році дозволило забезпечити відкритість її результатів та подальше стимулювання громадян до більшої активності в декларуванні своїх активів.

#### Список використаних джерел:

1. Податки під час війни: без штрафів і перевірок. *Економічна правда* : інформаційний веб-сайт. 2022. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/04/28/686377/>
2. Лисецька Н. М. Світова практика впровадження податкових амністій: досвід для України. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2020. № 1–2. С. 192–207.
3. Сиромятнікова М. С. Сутність і зміст правового компромісу та податкової амністії. *Право і Безпека*. 2020. № 1. С. 95–100.
4. Майбутнє податкової амністії капіталів : веб-сайт. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/maybutne-podatkovoyi-amnistiyi-kapitaliv.html>
5. Амністія капіталів: чому ставка – не найважливіше : веб-сайт. URL: <https://lexinform.com.ua/vukraini/amnistiyakapitalivchomustavkanenajvazhlyvish>
6. Приходько І. В. Поняття податкової амністії як інституту податкового права. *Наука і правоохорона*. 2015. № 4. С. 235–239.
7. Українцям розповіли про успіхи «податкової амністії» під час війни. *Уніан* : інформаційний веб-сайт. 2023. URL: <https://www.unian.ua/economics/finance/ukrajincyam-rozpovili-pro-uspihi-podatkovoji-amnistiji-pid-chas-viyni-12147783.html>
8. Скористайтесь можливістю задекларувати свої активи у рамках кампанії одноразового (спеціального) добровільного декларування. *Пресслужба Державної податкової служби України*. 2023. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/654154.html>
9. Пилипенко Г. Податкова амністія: що пішло не так і чи можна це виправити. *Mind.ua: інформаційний веб-сайт*. 2023. URL: <https://mind.ua/openmind/20254170-podatкова-amnistiya-shcho-pishlo-ne-tak-i-chi-mozhna-ce-vipraviti>