КРИМІНАЛЬНЕ ПРАВО ТА КРИМІНОЛОГІЯ. КРИМІНАЛЬНО-ВИКОНАВЧЕ ПРАВО

DOI: 10.34015/2523-4552.2021.2.01
УДК 336.02

Каменський Д. В.,
доктор юридичних наук,
професор кафедри правознавства
Бердянського державного
педагогічного університету
ORCID: 0000-0002-3610-2514

«ПОДАТКОВА АМНІСТІЯ» У ПРАВОВІЙ ДЕРЖАВІ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД, ВІТЧИЗНЯНІ ПЕРСПЕКТИВИ

У науковій статті здійснено авторську спробу критично проаналізувати новели, передбачені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету». На підставі активного звернення до попередньої законотворчої роботи та опрацювання відповідного зарубіжного досвіду, спрогнозовані деякі перспективи реалізації в Україні так званої податкової амністії.

Ключові слова: податкова амністія; «нульове» декларування; Податковий кодекс України; ставка податку; детінізація економіки; державний бюджет.

В научной статье реализована авторская попытка критически проанализировать новеллы, предусмотренные Законом Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно стимулирования детенизации доходов и повышение налоговой культуры граждан путем введения добровольного декларирования физическими лицами принадлежащих им активов и уплаты единовременного сбора в бюджет». На основании активного обращения к предыдущей законотворческой работы и обработки соответствующего зарубежного опыта, спрогнозированы некоторые перспективы реализации в Украине так называемой налоговой амнистии.

Ключевые слова: налоговая амнистия; «нулевое» декларирования; Налоговый кодекс Украины; ставка налога; детенизация экономики; государственный бюджет.

Постановка проблеми. Взятися за написання цієї статті автора спонукали дві обставини. По-перше, і головне, ухвалення Верховною Радою України (далі – ВРУ) 15 червня

2021 р. ініційованого Президентом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури

громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» (законопроект № 5153, на момент написання статті проект Закону було подано на підпис Президенту України (2 липня 2021 р.), далі – Закон про добровільне декларування). А по-друге, автор цих рядків свого час вивчав, бодай фрагментарно, низку правових питань, пов'язаних з податковою амністією та податковою оптимізацією в Україні, США та деяких інших державах [1, с. 168–173; 2, с. 14–17; 3]. Ураховуючи це, а також ту обставину, що пандемія COVID-19 спричинила, з одного боку, масштабні економічні наслідки негативного змісту на глобальному та національному рівні, а з іншого, призвела до потужного «перезавантаження» глобальної економіки, її дедалі активнішого відновлення, починаючи з другого кварталу 2021 р. (на фоні позитивної динаміки вакцинації), критичне «занурення» в матерію законодавчих ініціатив щодо податкової амністії в Україні стає тим більш актуальним, напевне своєчасним. Частку актуальності обраному напряму дослідження додає і проголошений Президентом України курс на «деолігархізацію» вітчизняної економіки, що, незважаючи на активну критику з різних боків, поступово розгортається.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У вітчизняній фаховій літературі питання, у т.ч. проблемні (неоднозначні), пов'язані з проведенням так званої податкової амністії, адресувались зокрема в роботах таких фахівців, як Д. Гетманцев, В. Дубровський, О. Дудоров, І. Кри-

ницький, М. Кучерявенко, Р. Кисляк, С. Мовчун, Н. Матвієнко, О. Олехова.

У зарубіжній науці авторами, які активно розробляють зазначену тематику з позицій економічного та правового забезпечення, є К. Баєр, Е. Борн, А. Едельштейн, В. Марчиняк, І. Родрігес, Б. Росс, С. Рукунд, Н. Саадах та інші.

Постановка завдання. Метою написання цієї роботи є здійснення критичного аналізу, із активним зверненням до попередньої законотворчої роботи та посиленням на відповідний зарубіжний досвід, положень нещодавно ухваленного Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету», присвячених здійсненню вперше в Україні так званої податкової амністії.

Виклад основного матеріалу варто почати з того, що ідея податкової амністії в Україні не нова. Зокрема, свого часу на офіційному сайті ВРУ попереднього скликання було зареєстровано проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо податкової амністії та оподаткування непідтвердженого доходу)» від 23 травня 2016 р. № 4713. Податкова амністія, як було зазначено в пояснювальній записці до документа, є логічним продовженням податкового компромісу, що став інструментом звільнення від відповідальності платників податків за зниження податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або ПДВ. Метою згаданого законопроекту визнавалося налагодження

правовідносин між державою та фізичними особами (у тому числі самозайнятими) за допомогою їхнього звільнення від юридичної відповідальності за умови розкриття сум одержаних станом на 1 січня 2016 р. доходів попередніх податкових періодів, що перевищують 200 тис. грн, та їх сплати за зниженими ставками стосовно доходів фізичних осіб – 0,3% і 6% (до слова, значно нижчі ставки порівняно з пропонованими в теперішньому законопроекті про податкову амністію).

Поняття «непідтверджений дохід платника податку» планувалося визначити як суму коштів, що становить різницю між сумою витрат платника податку на придбання в Україні та за кордоном товарів, робіт, послуг й інших матеріальних цінностей у податкових періодах, починаючи з 1 січня 2016 р., і сумою доходів платника податку, що був оподаткований або звільнений від оподаткування в порядку, встановленому законодавством, у минулих і поточному податкових періодах. При цьому ставка податку на доходи фізичних осіб для непідтверджених доходів платника податку становила би 30% від бази оподаткування. Хоча зазначений документ увійшов в історію вітчизняної законотворчості у вигляді всього лише законопроекту, водночас історія, як відомо, здатна повторюватися.

Згодом на розгляді в комітетах ВРУ тривалий час перебував проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей застосування спеціального декларування за порушення фізичними особами податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контро-

люючі органи, що мали місце до 31 грудня 2018 року» від 2 жовтня 2019 р. № 1232 (далі – законопроект про податкову амністію). Положення цього документа та фахова дискусія навколо них активно висвітлювалися на сторінках юридичних видань. Народний депутат Д. Гетманцев, автор законопроекту, в обґрунтовальній частині пояснювальної записки до документа апелює до критичного стану речей у вітчизняній економіці, який характеризується, з-поміж іншого, стабільним відтоком капіталу та стабільно високою часткою тіньової економіки, а також згадує успішний досвід проведення податкових амністій в інших державах, зокрема в Аргентині, Бразилії, Індонезії та Італії. Досвід країн, які разом з Україною можна віднести до числа таких, що розвиваються, та, не меншою мірою, країн із розвинутою ринковою економікою, у позначеній сфері фіскальних ініціатив, спонукав автора цих рядків висвітлити декілька успішних кейсів податкової амністії за кордоном. Ці приклади із зарубіжної практики стануть умовним тестовим майданчиком для вітчизняного проекту фіскальної амністії, що наразі отримала офіційне нормативне підґрунтя.

Наразі ухвалений ВРУ Закон про добровільне декларування дозволяє з 1 вересня 2021 р. до 1 вересня 2022 р. провести одноразове добровільне декларування активів осіб, які ухилялися від сплати податків, пов'язаних із набуттям цих активів. Для цього зацікавленим особам необхідно подати декларацію та сплатити збір, розмір якого залежить від розміщення активів: 1) найменша ставка, 2,5%, застосовуватиметься до номінальної вартості державних облігацій України з терміном обігу більше ніж 365 днів

без права дострокового погашення, придбаних декларантом у період з 1 січня 2021 року до 20 червня 2022 року до подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації; 2) ставка в 5% застосовуватиметься до вартості майна чи коштів, розміщених (зареєстрованих) в Україні (щодо валютних цінностей, розміщених на рахунках у банках в Україні); 3) нарешті ставка в 9% застосовуватиметься до вартості майна чи коштів, розміщених (зареєстрованих) за кордоном [4].

Закон закріплює умови звільнення (за умови подання одноразової декларації та сплати певного збору) від відповідальності за порушення податкового та валютного законодавства осіб, активи яких були одержані 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 ВРУ, 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 р. [5].

На думку деяких фахівців у галузі фінансів та фіскальної політики, «амністія» капіталів повинна бути цікава передусім середньому бізнесу і тим, хто отримував значні суми в конвертах як найманий працівник. Натомість пересічного громадянина або малого підприємця цей аналізований закон здебільшого не стосується, адже такі особи володіють незна-

чними сумами. Вони можуть витратити до 400 тис. грн (передбачена Законом про добровільне декларування сума виключення з загальної декларованої суми), і фінансовий моніторинг їх, відповідно, не стосуватиметься.

Своєю чергою, вітчизняні олігархи (представники великого бізнесу), зауважує економіст В. Дубровський, не потребують амністії, адже їхні грошові кошти перебувають в офшорних зонах і давно легалізувались через прямі іноземні інвестиції. Основними інвесторами в економіку України є офшорні юрисдикції, Кіпр і Британські Віргінські острови, додає він [6]. Водночас ажіотажу щодо легалізації з боку дрібних власників капіталу згаданий експерт не очікує через завеликий відсоток і недовіру до держави.

Із огляду на запропонований у назві статті науковий дискурс варто також звернутись до прогресивного, певною мірою повчального, досвіду бодай декількох держав світу, в яких свого часу було здійснено аналогічні програми амністії капіталів.

1. Досвід Сполучених Штатів Америки. Американський підхід щодо питання про підстави та доцільність податкових амністій є нестандартним, особливо в порівнянні з двома згаданими вище юрисдикціями, він не збігається з основними елементами та економічним обґрунтуванням таких програм, реалізованих у двох згаданих вище країнах. Варто зупинитися на декількох ключових аспектах.

По-перше, із самого початку функціонування федеральної фіскальної системи в Сполучених Штатах Америки вона була налаштована, з одного боку, на стимулювання та

всебічне заохочення добровільної сплати податків (пригадується американський патріотичний вислів «Я – чесний платник податків!»), а з іншого – була «заточена» на жорстке переслідування, не останньою чергою, саме в кримінальному порядку, тих громадян-платників, які ухиляються від сплати податків та (або) не подають свої декларації про доходи. За такого дизайну фіскальної системи місця для податкової амністії в її традиційному розумінні практично не залишається.

По-друге, у США вже понад століття існує, з відповідними модифікаціями (яких вимагав процес еволюції фіскальної системи в постійно змінюваному економічному середовищі), спеціальний режим заохочування платників податків, які вчинили кримінально каране порушення податкового законодавства. Йдеться про те, що податкові органи не порушуватимуть питання про кримінальне переслідування тих платників, які добровільно повідомлять про вчинене раніше ухилення від сплати податків, умисне недекларування отриманих доходів чи інші кримінально карані порушення податкового законодавства. Цей підхід, офіційно відображений у відомчих документах федерального податкового відомства – Служби внутрішніх доходів, змістово нагадує положення ч. 4 ст. 212 КК України, яке у спрощеному вигляді передбачає таке: особа, яка вчинила ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення до кримінальної відповідальності вона сплатила ці платежі, а також відшкодувала шкоду, завдану державі їхньою

несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня) [7, с. 154–155].

По-третє, незважаючи на низку досить успішних податкових амністій, реалізованих на рівні декількох штатів (у тому числі в економічно потужних регіонах — штатах Каліфорнія та Нью-Йорк), ідея про разову федеральну податкову амністію поки що не знайшла належної підтримки не лише серед політичної еліти Вашингтону, а й серед фіскалів, економістів та навіть представників наукової спільноти. Головні аргументи противників податкової амністії на федеральному рівні зводилися до такого: 1) враховуючи принципово різні суми податкових надходжень та різні обсяги податкового адміністрування на федеральному рівні та на рівні окремого штату, успіх місцевої програми заохочення платників податків ще не гарантує аналогічні позитивні результати на федеральному рівні; 2) податкова амністія може викликати справедливе обурення та протест з боку тих платників податків, які сумлінно виконують свій фіскальний обов'язок перед державою; 3) економічний ефект від реалізації програми спеціального декларування буде суттєво знівельовано через значні організаційні та трансакційні витрати, пов'язані з її адмініструванням (персонал, консультації, зарахування, перевірка декларацій, спеціальні аудити тощо); 4) важко спрогнозувати наперед, скільки коштів планується залучити до бюджету внаслідок проведення податкової амністії – відповідно, відсутність чітких фінансових розрахунків «відлякує» фахівців; 5) немає впевненості в тому, що у податкового відомства стане ресурсів для виявлення та жорсткого

переслідування податкових правопорушників уже після завершення амністії, що *a priori* повинно слугувати стимулом для участі максимальної кількості неплатників у запланованому проєкті фіскальних послаблень [8, с. 55–56].

2. Досвід Аргентини. Спеціальний режим податкового амністування доходів (іспанською мовою – «Ley Blanco de Capitales» або «Закон про білий капітал»), запроваджений в Аргентині у період із 25 липня 2016 р. по 31 березня 2017 р., був значно більш успішним, порівняно з індонезійським аналогом. Залежно від типу розкритих активів аргентинською владою були запропоновані три методи декларування: 1) декларування фінансових коштів та цінних паперів, розміщених за кордоном – декларувалося розміщення цих інструментів в іноземних фінансових установах без покладення обов'язку повернення цих коштів в Аргентину; 2) фінансові кошти в національній чи іноземній валюті, розміщені в Аргентині – шляхом їх розміщення на депозитних рахунках у банківських установах до 31 жовтня 2016 р.; 3) нерухоме та інше особисте майно декларантів – шляхом детального розкриття ринкової вартості та інших характеристик такого майна.

Порівняно з традиційною ставкою податку на доходи в розмірі 35% спеціальні ставки податку на амністовані доходи складали: 1) будь-які активи, включаючи нерухомість у розмірі до 305 тис. аргентинських песо (приблизно 5,2 тис. дол. США), – 0%; 2) будь-які активи, включаючи нерухомість у розмірі від 305 тис. до 800 тис. песо (приблизно 5,2 тис. – 13,800 дол. США), – 5%; 3) будь-які активи, включаючи нерухомість у

розмірі понад 800 тис. песо (приблизно понад 13,800 дол. США), – 10% у разі декларування до 31 грудня 2016 р. та 15% – у разі декларування в період з 1 січня 2017 р. по 31 березня 2017 р.

Як бачимо, відсоткові ставки спеціального податку є дещо вищими запропонованих в Україні (5% та 10% – залежно від дотримання/недотримання певних умов декларування), що, однак, як буде показано далі, не завадило аргентинським платникам активно декларувати свої доходи та майно.

Цікаво, що спеціальний податок не застосовувався до платників, які використали задекларовані кошти для: 1) придбання державних облігацій внутрішньої позики (емітованих у доларах США) із строком погашення три роки (кінцева дата придбання – 30 вересня 2016 р.); 2) придбання державних облігацій внутрішньої позики (виpusчених у доларах США) із строком погашення шість років (гранична дата придбання – 30 вересня 2016 р.); 3) інвестування у спільні інвестиційні фонди, метою діяльності яких є фінансування проєктів у галузях розвитку інфраструктури, виробництва, будівництва, відновлювальної енергетики, розвитку малого та середнього бізнесу, а також іпотечного кредитування – такі інвестиції не повинні вилучатися інвестором протягом щонайменш п'ятнадцяти років [9].

Особи, які погодилися на спеціальний режим декларування, звільнялися від сплати будь-яких додаткових податків, від збільшення бази оподаткування, а також від будь-якої відповідальності за порушення норм податкового, митного

законодавства або законодавства про фондовий ринок і цінні папери.

Також заслуговує на увагу та обставина, що законом про податкову амністію знижувалися ставки спеціального податку на власність (від 0,25% до 0,75% замість раніше діючих 0,5% – 1,25%) та одночасно збільшувався максимальний розмір вартості активів, що не оподатковуються (з 5 тис. дол. у 2016 р. до 50 тис. дол. у 2019 р.) – такий підхід аргентинського законодавця свідчив про прагнення влади створити максимально привабливий режим для декларування грошових та інших належних платникам податків цінностей, розташованих як безпосередньо в країні, так і за її межами.

За результатами проведеної податкової амністії уряд Аргентини повідомив про те, що аргентинськими платниками було задекларовано рекордну суму раніше неоподаткованих доходів – 116,8 млрд дол., левова частка з яких – за кордоном (зокрема, близько 80% зарубіжних активів – у США та Швейцарії; усього, за оцінками експертів, на початок амністії за кордоном було розміщено близько 400 млрд дол. «аргентинських» активів). У дохід держави надійшло 9,65 млрд дол. спеціального податку, які були витрачені на зменшення дефіциту державного бюджету та погашення фінансової заборгованості перед пенсіонерами.

Чи може зарубіжний досвід у сфері податкової амністії, такий, що лише частково виявився позитивним, указувати на те, що відповідна національна програма може розраховувати на успішну реалізацію і в Україні? Наразі на це питання важко відповісти, тим більше, що фіскальна ініціатива такого рівня і прогнозова-

них масштабів буде реалізована вперше.

Напевне має рацію С. Мовчун, яка пише про те, що не піддаючи сумніву значимість здійснених численних податкових амністій у різних державах, перед урядом України стоїть завдання сформувати адекватні механізми для забезпечення ефективності лібералізації та оподаткування доходів фізичних і юридичних осіб, отриманих за кордоном. Адже для України важливо щоб водночас з податковою амністією відбулася й амністія капіталу. Виходячи з проаналізованого матеріалу важливим для привабливості бізнесу є й практичний напрям – бажано щоб відсоткова ставка, кошти за якою потрібно буде сплатити, не перевищувала 5 %, а амністія була одноразовою, – це забезпечить повернення коштів в країну і не санкціонуватиме їхнього відкладання до наступної амністії [10, с. 125].

Своєю чергою, О. Олехова та Н. Матвієнко небезпідставно зауважують про те, що в контексті так званого нульового декларування залишається проблема низької довіри громадян до органів державної влади, відсутність впевненості в тому, що «правила гри» не зміняться завтра черговим законом чи підзаконним актом, і суб'єкти декларування опиняться під загрозою. Враховуючи плюси і ризики, названі вище, на сьогодні неможливо передбачити, за яким сценарієм пройде кампанія «нульового декларування» в Україні [11].

Ба більше, чимало конструктивної критики під час «просування» проекту аналізованого Закону лунало також власне від експертів законодавчого органу. Так, у висновку

фахівців Головного науково-експертного управління ВРУ на проєкт аналізованого Закону зверталась увага зокрема на ту обставину, що документ містить суттєві ризики для сумлінних платників податків у частині: кваліфікації легально набутих, а, отже, оподаткованих у попередні періоди, активів як таких, що набуті з порушенням податкового та іншого законодавства. Це стосується, наполягають фахівці як готівкових коштів, які чомусь за змістом проєкту усі, апіорі, вважаються такими, що набуті з порушенням законодавства і з них не сплачені податки, не дивлячись на те, що в Україні не існує заборони щодо зберігання коштів у готівковій формі, так і будь-яких інших активів, набутих у власність зі сплатою необхідних податків, зборів, обов'язкових платежів та офіційно зареєстрованих і з яких, до речі, сплачуються поточні майнові податки [12].

Насамкінець варто звернути увагу на те, що оновлення, зокрема, податкової системи повинне здійснюватися шляхом перегляду ставок податку, встановлення неоподаткованого мінімуму на рівні прожиткового мінімуму (його об'єктивної величини), розширення переліку та підвищення дієвості податкових знижок, передусім тих, що пов'язані з інвестуванням у розвиток людського капіталу (отримання освітніх та медичних послуг), запровадження оподаткування сукупних доходів домогосподарств, оцінки сукупного фіскального навантаження на громадян з урахуванням майнових податків тощо.

Урешті-решт оновлена система оподаткування доходів громадян повинна забезпечити справедливий

розподіл податкового навантаження між категоріями громадян з різним рівнем доходів, послабити податковий тиск на громадян з низькими та середніми доходами та, власне, повинна бути спрямована на те, щоб фізичні особи були самі заінтересовані у сплаті податків та зборів, тим самим, формуючи фінансову базу бюджетів та соціальних фондів, а не забезпечувати їх сплату виключно методами примусу. «Я – чесний платник податків» – це славнозвісне гасло нарешті повинно бути позбавлене іронічно-цинічного контексту серед українців.

Висновки. Критичний аналіз положень попередніх законопроєктів та основних новел ухваленого Закону про добровільне декларування в контексті їхнього порівняння із зарубіжними моделями спеціального (привілейованого) декларування, спонукає висловити декілька авторських міркувань і зауважень.

1. Із назви аналізованого в межах цієї статті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» випливає, що він є прогресивним за своїм змістом і сферою економічного регулювання, покликаний передусім сприяти процесам детінізації вітчизняної економіки та поступовому підвищенню податкової культури українців. Водночас зміст згаданого нормативного акту абсолютно не адресує не лише спроби визначити ці два вихідні для регульованої сфери поняття (детінізація (а бажано і

тінізація) економіки, податкова культура громадян), а й бодай їхнє концептуальне, у межах фіскальної політики держави, розуміння. Іншими словами, тут простежується досить поширена для вітчизняної законотворчої практики вада: зміст закону не відповідає його назві.

2. Законопроект безпосередньо передбачає, що активи, отримані внаслідок вчинення будь-якого злочину, окрім декількох діянь (а саме – ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування; порушення у сфері валютного законодавства; порушення у сфері захисту економічної конкуренції в частині порушення, передбаченого п. 12 ст. 50 Закону України «Про захист економічної конкуренції»), не можуть бути об'єктами спеціального декларування.

Водночас загальновідомо, що особа вважається невинуватою у вчиненні злочину та не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду (ч. 1 ст. 62 Конституції України, ч. 2 ст. 2 КК України). Тобто спрацьовує класичне для кримінального права правило: без відповідного судового рішення немає злочину. При цьому законопроект про податкову амністію передбачає: об'єкт оподаткування, задекларований декларантом у спеціальній декларації, щодо якого було винесене податкове повідомлення-рішення, вважається амністованим (повністю або в частині) з мо-

менту сплати декларантом узгодженої суми податкового зобов'язання; податкова перевірка щодо джерел отримання декларантом таких об'єктів оподаткування не проводиться; достатнім доказом легальності походження такого активу є довідка, що безоплатно видається декларанту контролюючим органом за відповідною формою.

Отже, отримуємо логічний висновок: оскільки на момент декларування ніхто не зобов'язаний вказувати джерело отримання активів, то відповідно до тексту розглядуваного законопроекту після сплати визначеної суми спеціального податку всі активи вважаються амністованими та, відповідно, ніхто не може почати перевірку законності їх придбання. Отримуємо таке собі замкнуте коло – нормативний запобіжник щодо недопустимості амністування злочинних доходів нібито є, однак він *a priori* не працює.

3. Напрацьований Індонезією, Аргентиною, США деякими іншими державами світу досвід у сфері адміністрування програм спеціального декларування переконує в тому, що необхідно дуже ретельно й виважено, з досконалим попереднім опрацюванням, із залученням експертів та представників громадських об'єднань платників податків, бізнес-асоціацій, підходити до питання про умови та порядок адміністрування програми податкової амністії в національних масштабах. На прикладі США навіть умовно фрагментарна, конкретизована програма спеціального декларування, яка стосувалася лише тих платників, які не задекларували закордонні банківські рахунки та розміщені на них кошти, була ініційована лише

після ретельної аналітичної роботи податкового відомства та обґрунтування висновку про те, що власних ресурсів національного податкового органу буде недостатньо для виявлення та розслідування всіх закордонних операцій американських

платників-правопорушників. Наразі подібної ретельності та всебічності в обґрунтуванні економічних і правових підстав, а також конкретних юридично значущих умов проведення спеціального декларування, в Україні не спостерігається.

Список використаних джерел

1. Каменський Д. В. Податкова оптимізація та податкове ухилення у США: особливості відмежування. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2011. № 4. С. 168–173.
2. Каменський Д. В. Питання кримінальної відповідальності за порушення вимог податкової оптимізації в Україні та США. *Фінансове право*. 2014. № 3. С. 14–17.
3. Каменський Д. Податкова амністія: перспективи для України через призму зарубіжного досвіду. *LexInform*. URL: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/podatкова-amnistiyaperspektivyv-dlya-ukrayiny-cherez-pryzmu-zarubizhnogo-dosvidu/> (дата звернення: 6.07.2021).
4. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71231 (дата звернення: 6.07.2021).
5. Що передбачає податкова амністія. Рада ухвалила закон, щоб українці змогли показати свої активи. URL: <https://www.bbc.com/ukrainian/news-57354816> (дата звернення: 6.07.2021).
6. Куницький О. Податкова амністія: шанс для економіки чи пільга для багатіїв? *Deutsche Welle*. URL: <https://www.dw.com/uk/podatкова-amnistia-koho-stosuietsia-ta-shcho-prynese/a-57107748> (дата звернення: 6.07.2021).
7. Ross B. Federal Tax Amnesty: Reflecting on the States' Experiences. *The Tax Lawyer*. 1986. № 1 (Vol. 40). P. 145–184.
8. Baer K., Le Borgne E. Tax amnesties : theory, trends, and some alternatives. Washington, D.C. : International Monetary Fund, 2008. 70 p.
9. Castro E., Scartascin C. Imperfect Attention in Public Policy: A Field Experiment During a Tax Amnesty in Argentina. *Inter-American Development Bank Publications*. URL: https://publications.iadb.org/publications/english/document/Imperfect_Attention_in_Public_Policy_A_Field_Experiment_during_a_Tax_Amnesty_in_Argentina_en_en.pdf (дата звернення: 06.07.2021).
10. Мовчун С.В. Податкова амністія як засіб легалізації активів. *Scientific Collection «InterConf», (34): Proceedings of the 6th International Scientific and Practical Conference «International Forum: Problems and Scientific Solutions»* (November 6-8, 2020). Melbourne, Australia: CSIRO Publishing House, 2020. С. 122–125.
11. Олехова О., Матвієнко Н. Податкова амністія в Україні: який іноземний досвід варто врахувати? *Вісник. Офіційно про податки*. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100025118-podatкова-amnistiya-v-ukrayini-yakiy-inozemniy-dosvid-varto-vrakhuvati> (дата звернення: 06.07.2021).
12. Зауваження Головного юридичного управління Верховної Ради України до проекту закону 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 особам належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету від 28.05.2021 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71231 (дата звернення: 06.07.2021).

References

Kamenskyi, D. (2011). Podatkova optymizatsiia ta podatkove ukhylennia u SShA: osoblyvosti vidmezhuвання. *Derzhava ta rehiony. Seriia: Pravo*, 4, 168-173 [in Ukrainian].

Kamenskyi, D. (2014). Pytannia kryminalnoi vidpovidalnosti za porushennia vymoh podatkovoi optymizatsii v Ukraini ta SShA. *Finansove parvo*, 3, 14-17 [in Ukrainian].

Movchun, S (2020). Podatkova amnistii yak zasib lehalizatsii aktyviv. *Scientific Collection «InterConf» (34): Proceedings of the 6th International Scientific and Practical Conference «International Forum: Problems and Scientific Solutions» (November 6-8, 2020)*. Melbourne, Australia: CSIRO Publishing House, 122-125 [in Ukrainian].

D. Kamensky, Doctor of Law, Professor of the Law Department, Berdyansk State Pedagogical University
ORCID: 0000-0002-3610-2514

“Tax amnesty” in the rule-of-law state: foreign experience, domestic prospects

The research paper implements the author’s attempt to critically analyze the novelties provided by the Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine to stimulate the de-shadowing of income and increase the tax culture of citizens by introducing voluntary declaration of assets belonging to them and payment of lump sums.” Based on the active appeal to the previous legislative work and processing of the relevant foreign experience, some prospects for the implementation of the so-called tax amnesty in Ukraine are forecasted.

It has been argued that the current task of the Government of Ukraine is to form adequate mechanisms to ensure the effectiveness of liberalization and taxation of income of individuals and legal entities received abroad.

It has been also pointed out that in the context of the so-called zero declaration, the problem of low-level public confidence in public authorities remains, there is a lack of confidence that the “rules of the game” will not be changed the next day by another law or bylaw, and the subjects of the declaration will be threatened. Given the advantages and risks mentioned above, it has been argued in the paper that today it is impossible to predict the exact scenario of the “zero declaration” campaign in Ukraine.

Based on the experience by Indonesia, Argentina, USA and some other countries of the world in the field of administration of special declaration programs a conclusion has been formulated that it is necessary to approach very carefully and carefully, with perfect preliminary processing, with involvement of experts and representatives of public associations of taxpayers, business associations to the question of the conditions and procedure for administering the tax amnesty program on a national scale. Based on the U.S. example, even a relatively fragmented, specific program of special declaration,

which concerned only those taxpayers who did not declare foreign bank accounts and funds placed on them, was initiated only after careful analytical work of the tax office and substantiation of the conclusion that the national tax authority will not be sufficient to detect and investigate all foreign transactions of domestic taxpayers.

Keywords: *tax amnesty; "zero" declaration; Tax Code of Ukraine; tax rate; de-shadowing of the economy; state budget.*