

*Ірина Вікторівна Пивовар,  
доцент кафедри загально-правових дисциплін  
Інституту кримінально-виконавчої служби,  
кандидат юридичних наук*

## ПОДАТКОВА АМНІСТІЯ: ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

**Постановка проблеми.** В Україні, як і в багатьох зарубіжних країнах проблема несплати податків є однією з гострих та викликає занепокоєння з боку податкових органів. Масштаби ухилення від сплати податків змушують держави вивчати це соціально-правове явище, встановлювати його причини, а також розробити правові та інші засоби, за допомогою яких можна подолати сформоване в суспільстві негативне ставлення до оподаткування. Одним із таких засобів, покликаних стимулювати позитивне ставлення громадян до оподаткування та податкової політики держави загалом, слугує інститут податкової амністії.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Правове явище «амністія» ставав об'єктом наукового дослідження у працях вітчизняних науковців не тільки як міжгалузевий правовий інститут. Зокрема, дослідженням податкової амністії займалися такі вітчизняні вчені, як Л. Касьяненко, Т. Коляда, Н. Краус, І. Криницький, А. Новицький, О. Палій, Н. Поплічева та ін. Однією з ґрунтовних праць сучасної фінансово-правової науки, в якій комплексно досліджено феномен «податкової амністії», є дисертаційне дослідження І. Приходько «Інститут податкової амністії та його місце в податковому праві» (2017 р.).

Серед зарубіжних авторів, які приділяли увагу аналізу індонезійського феномена, необхідно виокремити В. Агунга, Д. Саутето, Д. Ясіна, Е. Саїда.

Незважаючи на теоретичні доробки у дослідженні різних аспектів правового феномена «податкова амністія», недостатньо проаналізованим залишається зарубіжний досвід правового регулювання податкових амністій (в умовах регулярності їх проведення в іноземних країнах).

**Метою статті** є визначення перспектив запровадження в Україні податкової амністії, а також вдосконалення концепції механізму її реалізації на основі вивчення досвіду проведення податкових амністій на сучасному етапі в зарубіжних країнах (на прикладі Республіки Індонезія).

**Основні результати дослідження.** Останнім часом не вщухають дискусії навколо проведення податкової амністії в Україні й необхідності законодавчого забезпечення процедури її організації. В історії сучасної України термін «податкова амністія» на нормативно-правовому рівні ще не використовувався. Тому податкове законодавство і не містить ані легального визначення податкової амністії, ані основ правового регулювання умов та процедури таких амністій. Традиційно термін «амністія» відносять до кримінально-правової категорії. Підтвердженням цієї тези є легальне його визначення, закріплене у ст. 1 Закону України від 1 жовтня 1996 р. № 392/96-ВР «Про застосування амністії в Україні». Відповідно до цієї норми амністією є повне або часткове звільнення від відбування покарання осіб, визнаних винними у вчиненні злочину, або кримінальні справи стосовно яких розглянуто судами, але вироки стосовно цих осіб не набрали законної сили. Тобто наведені в законодавстві ознаки поняття амністії характеризують це правове явище виключно як кримінально-правовий інститут. Утім, не можемо погодитися із таким вузьким законодавчим трактуванням, адже закон має передусім загально-правове значення, а тому повинен визначати основні загальні аспекти застосування амністії в Україні. Подібної думки дотримуються й деякі науковці [1, с. 76]. До того ж аналіз нормативних основ амністії свідчить, зокрема, що цей інститут має міжгалузевий характер, особливості якого проявляються в тій чи іншій галузі (підгалузі) права.

Щодо податкової амністії варто зазначити, що досі немає законодавчо закріпленого визначення поняття «податкова амністія». Низка економістів і правників розуміють цей термін переважно як пропозицію «пробачити» (списати) податкову заборгованість в обмін на відміну призначення покарання у випадку виявлення фактів несплати податків – чи то часткової, чи повної. Проте ми переконані, що таке «прощення» потребує сплати всіх боргів державі. Таким чином, під подат-

ковою амністією слід розуміти звільнення неплатників та інших осіб, що скоїли податкові правопорушення, від податкової відповідальності, за умови добровільного, повного або часткового внесення в бюджет і декларування раніше приховуваних сум податків.

Серед представників наукової спільноти відсутній однозначний підхід до доцільності проведення податкових амністій. Одні автори наполягають на аморальності, незаконності та дискримінаційному характері податкових амністій і визначають помилковість їхнього застосування (І. Криницький, О. Лукашев, В. Рядінська, Н. Протопопова, Р. Каленяк). Проте існує й інший підхід, за яким автори хоча і вказують на негативні наслідки податкових амністій, проте відзначають також і позитивні (І. Соловйов, В. Кротіна, Н. Протопопова).

При прийнятті рішення про проведення податкової амністії держава може мати на меті різні цілі, проте, як правило, її підсумком стає поповнення бюджету за допомогою податкових надходжень. Крім того, вихід підприємців і організацій з тіньового сектора в легальну економіку має сприяти збільшенню оподаткованої бази, а отже, отримати додаткові джерела фінансування державних видатків й інвестицій. Наслідком вдало проведеної амністії податкових «боргів» може стати зменшення стимулів до ухилення від сплати податків за допомогою зниження податкових ставок.

Світовий досвід проведення податкових амністій досить суперечливий, і якщо деякі країни активно використовують цей інструмент, то інші вважають його неприйнятним. Складно сказати, що цей досвід у більшості випадків був успішним, проте приклади таких держав, які застосовували його (наприклад, Сполучені Штати Америки, Бельгія, Індія, Франція, Ірландія, Південно-Африканська Республіка, Аргентина), безумовно, повинні сприяти розробці концепції проведення такої амністії в Україні.

Близький за метою та змістом захід вже впроваджувався у нашій країні. Так, у 2014 р. був реалізований податковий компроміс як особливий режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх із посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р. з урахуванням строків давності, що фактично становив податкову амністію, результати якої не досягли очікуваної мети (податковим компромісом скористалося 0,5% платників податків – юридичних осіб, а до бюджету надійшло лише 2,6% очікуваних сум надходжень від його реалізації). Водночас за оцінками експертів цей захід не сприяв досягненню очікуваної мети. Однак набутий Україною не до кінця вдалий досвід актуалізував діяльність держави щодо вивчення питання про введення податкової амністії, зокрема з урахуванням прорахунків податкового компромісу та практичного втілення податкових амністій у зарубіжних країнах.

Достатньо цінним прикладом може стати досвід відносно «свіжої» податкової програми амністії, що була реалізована в Республіці Індонезія в 2016 р. Висхідні дані цієї країни порівняно з Україною такі: податок є найбільшим джерелом бюджету доходів України (за період із 2013 р. по 2016 р. у загальній структурі доходів зведеного бюджету ключове місце посідають податкові надходження (78–85%)) [2] та Індонезії (майже 75% доходів Індонезії надходить від податків); податковий потенціал як в Україні, так і в Індонезії насправді дуже великий: оскільки в Україні й Індонезії близько 57% і 47,5% мешканців перебувають у продуктивній (працездатній) віковій категорії. Утім, лише 8,15% осіб зареєстровані платниками податків і регулярно платять податки в Індонезії. В Україні за розрахунками дослідників Інституту соціально-економічної трансформації через найбільші схеми з ухилення від сплати податків держава недоотримує кожен рік 100 млрд грн [3, с. 7]

Однією з причин невеликої кількості платників податків або надходжень від податкового сектору як в Україні, так і в Індонезії є широкомасштабна практика ухилення від сплати податків. Одним із найпопулярніших способів такої протиправної діяльності є приховування доходів від податкових органів Індонезії або переведення капіталу за кордон з метою унеможливлення його виявлення фіскальними органами. Ухилення/уникнення від оподаткування в Індонезії широко поширені, і це призводить до мінімізації державних доходів від податкового сектора. Нестача податкових надходжень стримує розвиток інфраструктури, запланований індонезійським урядом у зв'язку з недостачею бюджетних коштів.

Низький податковий показник, отриманий Індонезією, став результатом незадовільного дотримання податкового законодавства в Індонезії. Щоб уникнути сплати податків платники податків в Індонезії застосовують таке: 1) зберігають свої капітали за кордоном, вкладають або інвестують в інші форми, такі як об'єкти нерухомості та акції, з метою уникнення звітування у річному податковому звіті; 2) зберігають свої капітали в Індонезії у формі депозитів або акцій, про які не повідомляють у своєму річному податковому звіті; 3) зберігають свої капітали в Індонезії у формі майна чи готівкових коштів, про які не повідомляють у своєму щорічному податковому звіті; 4) передають своє майно за дорученням іншим особам, у яких відсутній ідентифікаційний номер платника податків; 5) інвестують свій капітал у нелегальний бізнес [4].

Для уникнення податків платники податків в Індонезії часто переміщують та інвестують кошти за кордон. Основними країнами, до яких індонезійські платники податків переказують свої гроші: Сінгапур, Гонконг, Малайзія, Макао, Люксембург, Швейцарія, Кайманові острови та інші країни, що мають податкові привілеї. Так, у 2016 р. за межами Індонезії зберігалось 250 млрд доларів, що належали індонезійським громадянам [4].

Для порівняння зазначимо, що схеми уникнення податків в Україні не дуже відрізняються від інших країн. До стандартного набору, зокрема, входять: контрабанда (маніпуляції з митною вартістю товарів; перерваний транзит; пряма контрабанда); розкрадання податку на додану вартість (далі – ПДВ) (незаконне відшкодування з бюджету при експорті; фіктивне підприємництво (*missing trader*) – зокрема, «карусельні» схеми; контрафакт; переміщення прибутку до «податкових гаваней» («офшорів»); викривлення бази оподаткування (приховування обсягів продажу); зловживання податковими пільгами та преференціями; неофіційне підприємництво та індивідуальна економічна діяльність без реєстрації. Разом із тим українській економіці притаманні і певні нетипові явища. Насамперед це індустрія «конвертаційних центрів» – зокрема, «ліцензовані майданчики», на яких така діяльність відбувається під прикриттям працівників правоохоронних органів та фіскальної служби [2, с. 2].

За вказаних вище умов Уряд Індонезії дійшов висновку, що в податковому секторі сформувалося достатньо підстав для прийняття Закону Республіки Індонезії № 11/2016 (Закон про податкову амністію). Законодавство про амністію у сфері оподаткування мало на меті: 1) проведення репатріація активів («амністія капіталів») з метою прискорення зростання та реструктуризації економіки для створення позитивного ефекту, зокрема, збільшення внутрішньої ліквідності, покращення курсу рупії (грошової одиниці), зменшення фінансових інтересів та збільшення інвестицій; 2) підтримання податкової реформи в частині створення системи оподаткування на основі справедливості та розширення бази даних оподаткування, яка буде більш достовірною та всеосяжною в процесі інтеграції; 3) збільшення податкових надходжень, які мали бути використані для фінансування розвитку країни [5].

Отже, головною метою індонезійської податкової амністії стало заохочення репатріації активів індонезійськими платниками податків, які зберігалися за межами Індонезії, а потім їх подальше інвестування в економіку Індонезії. Кампанія податкової амністії в Індонезії проводилася протягом восьми місяців, починаючи з 1 липня 2016 р. і закінчуючи 31 березня 2017 р. Восьмимісячний період реалізації був розділений на три етапи, перший з яких відбувся з 1 липня 2016 р. до 30 вересня 2016 р., другий – з 1 жовтня 2016 р. по 31 грудня 2016 р., а третій – з 1 січня 2017 р. до 31 березня 2017 р. Податкова амністія була доступна всім платникам податків, які не повідомили про всі свої активи в Індонезії або за її межами. Проте програма податкової амністії не поширювалася на платників податків, які перебували під слідством, а платники податків, які відбували покарання за кримінальне правопорушення у сфері оподаткування, не мали права на участь у програмі.

Платникам податків, які зберігали свої активи та капітал за кордоном, було надано два варіанти набуття права на звільнення від сплати податків: перший полягав у сплаті невеликої фіксованої комісії (від 2 до 10% від суму прихованих активів. Навіть 10% – це небагато порівняно зі стандартною податковою ставкою в Індонезії у розмірі 30%), розмір якої залежав від періоду подання заявки (етапу програми податкової амністії) та швидкості репатріації активів, та розміщен-

ня їх в інвестиційні інструменти, визначені урядом (наприклад, державні цінні папери Індонезії; облігації державного підприємства, облігації фінансових установ, що належать Уряду тощо), протягом як мінімум трьох років з урахуванням можливості отримання прибутку від результатів цих інвестицій; другий полягав у зобов'язанні платника податків повідомити про всі свої офшорні активи та заплатити більший за розміром податковий штраф залежно від періоду подання заявки на участь у програмі.

Закон про податкову амністію також містив положення про гарантування конфіденційності даних платників податків, які виявили бажання взяти участь у програмі. Наприклад, платникам податків як учасникам програми податкової амністії були надані гарантії стосовно невикористання для переслідування правоохоронними органами даних про активи, які вони надали через програму Генеральному директорату з оподаткування (*Directorate General of Taxes*). Крім того, з метою стимуляції платників податків до участі у програмі податкової амністії Міністерством фінансів також було розроблено та організовано низку заходів для осіб, які ухиляються від сплати податків, однак не повідомляють про свої прибутки в межах політики податкової амністії.

Діяльність Генерального директората з оподаткування полягала у проведенні моніторингу відкритих даних клієнтів у національних банках та співвіднесені їх із даними, що належать до його відання, на предмет наявності порушень законодавства про оподаткування. Очікувалося, що після закінчення податкової амністії у березні 2017 р. Міністерство фінансів та Генеральний директорат з оподаткування проведуть аналіз капіталів всіх зареєстрованих платників податків в Індонезії. Аналіз проводився шляхом відкриття внутрішніх банківських даних, власниками яких є платники податків в Індонезії. Передбачалося, що індонезійські громадяни, про доходи чи активи яких не було повідомлено Генеральному директорату з оподаткування, підлягатимуть штрафу в розмірі 200% від суми несплаченого податку на прибуток (наразі зміни до законодавства щодо відповідальності осіб – платників податку не були прийняті).

Уряд Індонезії мав на меті повернути через програму податкової амністії близько 12,4 млрд доларів США сплати податкових санкцій і близько 75,2 трлн доларів від репатріації активів. Результат був дуже далекий від цільової суми. Після закриття програми податкової амністії 31 березня 2017 р Уряд Індонезії зміг зібрати, відповідно, 8 564 млрд доларів (69% від очікуваного) та 11 044 млрд доларів [6].

Таким чином, політичне рішення про надання податкової амністії було визнано спірним в Індонезії, оскільки політика, по-перше, послабила моральний дух тих платників податків, які були законослухняними та сплачували податки; по-друге, програма податкової амністії показала здатність у довгостроковій перспективі впливати на дотримання індонезійськими громадянами податкового законодавства, оскільки вони не вбачатимуть необхідності сплачувати податки взагалі і чекатимуть проведення наступної програми податкової амністії; по-третє, програма податкової амністії стала потенційним засобом для платників податків для відмивання грошей.

Загалом, за оцінками зарубіжних експертів, виділяють принаймні три важливих недоліки у реалізації програми податкової амністії в Індонезії: 1) відсутність процесу перевірки або відстеження джерела фінансування, який використовував платник податків у програмі податкової амністії; 2) закон про податкову амністію загальмував розвиток системи інформодавців в Індонезії; 3) третій – податкове законодавство про амністію ускладнило роботу інших правоохоронних органів [7].

**Висновки.** Отже, незважаючи на відмінності, що, звичайно, наявні в соціально-економічній реальності України та Індонезії, наслідки проведення індонезійської програми податкової амністії повинні доповнити загальносвітовий досвід реалізації таких юридичних кампаній, а також можуть бути враховані в Україні. Зокрема, щоб запобігти залежності громадян від програм податкової амністії та стимулювати дотримання податкового законодавства, вважаємо, необхідно є розробка додаткових заходів відповідальності для тих, хто не скористався цією програмою. Так, на жаль, в Індонезії не прийняли зміни до законодавства щодо відповідальності осіб (штраф у розмірі 200%), які не брали участі в податковій амністії при наявності для цього підстав.

Використані джерела

1. Приходько І. В. Сутність податкової амністії та її співвідношення з поняттями «економічна амністія», «фінансова амністія» та «амністія» капіталів / І. В. Приходько // Національний вісник Ужгородського національного університету. – 2017. – № 43. – С. 75–80.
2. Адміністрування податків органами ДФС в умовах нинішньої економічної ситуації в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://publicaudit.com.ua/reports-on-audit/administruvannya-podatktiv-orhanamy-dfs-v-umovakh-nynishn-oyi-ekonomichnoyi-sytuatsiyi-v-ukrayini/>.
3. Дубровський В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні / В. Дубровський, В. Черкашин [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2017/09/Instrumentariy-uhilyannya-vid-splati-podatktiv-2017.pdf>.
4. Академічний документ проекту Закону про податкову амністію. Джакарта: Генеральний директорат з питань оподаткування Республіки Індонезія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://wikidpr.org/uploads/ruu/56a7d8530d00db504b0000b0/surpres-na-ta-ruu-pengampunan-pajak-15022016.pdf.pdf>.
5. Про податкову амністію : Закон Республіки Індонезія від 1 липня 2016 р № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pajak.go.id/sites/default/files/info-pajak/UU-11-2016-Pengampunan-Pajak-Batang-Tubuh.pdf.pdf>.
6. Дібіо Прабово. Успішна податкова амністія 2016 року в Індонезії / Дібіо Прабово // Міжнародний науковий журнал: базові та прикладні дослідження. – 2017. – Т. 36. – № 8. – С. 242–251.
7. Саїд Е. В. Податкова політика в дії: 2016 р. Досвід податкової амністії Республіки Індонезія / Е. В. Саїд // Закони. – 2016. – Т. 6. – Вип. 4. – № 16. – С. 112–125.

**Пивовар І. В. Податкова амністія: правовий аналіз зарубіжного досвіду**

У статті досліджено досвід зарубіжних країн із проведення податкової амністії (на прикладі Республіки Індонезія) з окресленням основних перспектив запозичення позитивних надбань для України. У результаті застосування методів юридичного аналізу, порівняння й зіставлення визначено, що, незважаючи на відмінності, характерні соціально-економічній реальності для Індонезії та України, наслідки проведення індонезійської програми податкової амністії цілком заслужено можна вважати загальносвітовим надбанням досвіду застосування цього специфічного державного податково-правового засобу законної легалізації прихованих доходів і статків населення. Продемонстровано позитивні приклади організації діяльності податкових органів, що можуть бути адаптовані й реалізовані в українській практиці. Відстоюється позиція про необхідність здійснення профілактики залежності громадян від програм податкової амністії та стимулювання дотримання податкового законодавства, зокрема шляхом впровадження додаткових заходів відповідальності для осіб, які не скористалися цією програмою.

*Ключові слова:* амністія, податкова амністія, податковий компроміс, податкові органи, платники податків.

**Pyvovar I. Tax amnesty: legal analysis of foreign experience**

The article outlines the prospects for the introduction of a tax amnesty in Ukraine, as well as suggests ways to improve the concept of the mechanism for its implementation, based on the study of the experience of tax amnesties at the present stage in foreign countries, for example, of the Republic of Indonesia. As a result of the study of Ukrainian legislation, it has been confirmed that the «amnesty» institution has an interdisciplinary nature, the peculiarities of which are manifested in one or another field (sub-branch) of law. Moreover, the author concludes that there is no legislative definition of the definition of «tax amnesty», as well as ambiguous understanding of this phenomenon by representatives of the scientific community. Analysis of various scientific positions and world experience in tax amnesties contributed to the identification of its controversial nature. It is emphasized that there are diametric approaches: for some countries, the tax amnesty has proven to be a sufficiently successful measure; for some – unacceptable. The experience of the Republic of Indonesia has been chosen new for the Ukrainian financial and legal science. The main goal of the Indonesian tax amnesty was to encourage the repatriation of assets by Indonesian taxpayers who were kept outside of Indonesia, and then their further investment in the Indonesian economy. In addition, the tax amnesty has become a real source of state budget revenues. However, the political decision to grant a tax amnesty was found to be controversial in Indonesia, because politics, first, weakened the moral spirit of those taxpayers who were law-abiding and paid taxes; secondly, the tax amnesty program has shown the ability to influence the compliance of Indonesian citizens with tax legislation in the long run as they will not see the need to pay taxes at all and will wait for the next program of tax amnesty; thirdly, the tax amnesty program has become a potential means for taxpayers to launder money. The main disadvantage of implementing the program of tax amnesty in Indonesia can be recognized: the absence of a process of verification or tracking of the source of funding used by the taxpayer in the program of tax amnesty. It is established that the degree of success of a tax amnesty largely depends on its background conditions and the given format. In particular, the position is held on the need to prevent the dependence of citizens from the programs of tax amnesty and encourage tax compliance, in particular by introducing additional liability measures for those who have not used this program.

*Key words:* amnesty, tax amnesty, tax compromise, revenue bodies, tax payers.