

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА  
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА  
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ЕКОНОМІКИ  
Кафедра: публічного управління та адміністрування

## МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на здобуття ступеня освітнього ступеня магістра  
на тему: *«Державне управління у сфері застосування Програм добровільного  
розкриття доходів в Україні»*

**Виконав:** студент магістратури  
за спеціальністю 281 Публічне  
управління та адміністрування  
**Бакунець П. А.**  
(прізвище та ініціали)

Керівник: **О.В. Хитра, к. е. н.,**  
**доцент, доцент кафедри**  
(прізвище та ініціали)

Рецензент: \_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Хмельницький – 2020 рік

## Анотації

**Бакунець П. А. Державне управління у сфері застосування Програм добровільного розкриття доходів в Україні.** Магістерська робота.

Робота присвячена питанням практики застосування програм добровільного розкриття доходів у податковій сфері. Наголошено, що використання таких програм добровільного розкриття доходів для фізичних або юридичних осіб є ефективним засобом уникнення юридичної відповідальності. Підкреслено, що програми добровільного розкриття доходів дозволяють виконати податкові зобов'язання та наповнювати бюджет. Зазначено, що ефективність застосування програм добровільного розкриття доходів полягає у суттєвій економії ресурсів правоохоронних та податкових органів. Дістали подальшого удосконалення пропозиції класифікації постійних та тимчасових програми добровільного розкриття доходів. Удосконалено визначення тимчасових програм, як таких, які працюють протягом короткого визначеного періоду, термін розкриття інформації встановлюється в самому початку, а заохочення або стимули, які перевершують ті, що пропонуються згідно з діючими загальними положеннями, доступні лише протягом цього періоду. Підкреслено, що законодавство України не регулює питання застосування програм добровільного розкриття доходів. У цьому контексті необхідно врахувати практику інших країн. На особливу увагу заслуговує практика використання програм добровільного розкриття доходів у США. Добровільне розкриття доходів здійснюється у США у формі укладання угоди між особою та податковим органом окремого штату. Обґрунтовано, що істотними умовами договору виступають тип податкового зобов'язання; опис фінансової діяльності заявника, у тому числі дані про діяльність заявника у межах держави та причини невиконання податкового законодавства; сума потенційних податкових зобов'язань.

**Ключові слова:** податкові зобов'язання, неоподатковані доходи, відповідальність, програма добровільного розкриття доходів.

**Bakunets P. A. Public administration in the field of application of Voluntary Disclosure Programs in Ukraine.** Master Degree Thesis.

The article is devoted to the issues of world practice of application of voluntary income disclosure programs in the tax sphere. It has been emphasized that the use of such voluntary income disclosure programs for individuals or legal entities is an effective means of avoiding legal liability. At the same time, voluntary income disclosure programs allow meeting tax obligations and funding the budget. The effectiveness of voluntary income disclosure programs lies in a significant saving of resources of law enforcement and tax authorities. The permanent and temporary voluntary income disclosure programs are used in practice of other countries. Typically, these are temporary programs that run for a short period of time. The disclosure period is set at the outset, and motivations or incentives that exceed those that are offered under the current general provisions are only available during that period. The fact that the legislation of Ukraine does not regulate the use of voluntary revenue disclosure programs has been highlighted. In this context, it is necessary to take into account the practice of other countries. The practice of using voluntary income disclosure programs in the United States deserves special attention. Voluntary disclosure of income is carried out in the United States in the form of an agreement between a person and tax authority of an individual state. The essential conditions of the contract are the type of tax liability; a description of the financial activities of the applicant, including data on the activities of the applicant within the state and the reasons for the failure to comply with tax legislation; the amount of potential tax liabilities.

**Keywords:** tax liabilities, tax-free income, liability, voluntary income disclosure program.

## ЗМІСТ

|   |    |
|---|----|
| <b>ВСТУП</b> .....  | 5  |
| <b>РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ ТА ЗНАЧЕННЯ ПРОГРАМ ДОБРОВІЛЬНОГО РОЗКРИТТЯ ДОХОДІВ</b> .....  | 8  |
| <b>1.1 Поняття програм добровільного розкриття незадекларованих доходів та їх види</b> .....                                      | 8  |
| <b>1.2 Зарубіжний досвід застосування програм добровільного розкриття доходів та його можливості використання в Україні</b> ..... | 14 |
| <b>РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПРОГРАМ ДОБРОВІЛЬНОГО РОЗКРИТТЯ ДОХОДІВ В УКРАЇНІ</b> .....                              | 23 |
| <b>2.1 Нормативно-правова база та передумови застосування програм добровільного розкриття доходів в Україні</b> .....             | 23 |
| <b>2.2 Співвідношення програм добровільного розкриття незадекларованих доходів з податковою амністією</b> .....                   | 28 |
| <b>РОЗДІЛ 3. ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ ДОБРОВІЛЬНОГО РОЗКРИТТЯ НЕЗАДЕКЛАРОВАНИХ ДОХОДІВ В УКРАЇНІ</b> .....                            | 41 |
| <b>3.1 Концептуальні засади реалізації програм добровільного розкриття доходів в Україні</b> .....                                | 41 |
| <b>3.2 Формування система гарантій платників податків які прийняли участь у програмах розкриття доходів</b> .....                 | 47 |
| <b>ВИСНОВКИ</b> .....   | 56 |
| <b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....   | 60 |

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Програми добровільного розкриття доходів в Україні або спеціальне декларування - режим звільнення платників податків від юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що мали місце впродовж будь-якого одного або декількох податкових періодів.

На сьогоднішній програмі добровільного розкриття доходів дозволяють виконати податкові зобов'язання та наповнювати бюджет. Ефективність застосування програм добровільного розкриття доходів полягає у суттєвій економії ресурсів правоохоронних та податкових органів.

У практиці багатьох країн світу використовують постійні та тимчасові програми добровільного розкриття доходів. Як правило, це тимчасові програми, які працюють протягом короткого визначеного періоду, термін розкриття інформації встановлюється в самому початку, а заохочення або стимули, які перевершують ті, що пропонуються згідно з діючими загальними положеннями, доступні лише протягом цього періоду.

Нажаль сучасне законодавство України не регулює питання застосування програм добровільного розкриття доходів. У цьому контексті необхідно врахувати практику інших країн.

У контексті наукового дослідження наголосимо на неможливості проведення аналізу показників, що характеризують стан добровільного розкриття доходів та визначення тенденцій розвитку досліджуваного процесу саме в Україні через його фактичну відсутність, незважаючи на гостру потребу та заклики різноманітних міжнародних інституцій його запровадити.

Зазначене підкреслює болючу та гостру актуальність дослідження тематики можливостей застосування програм добровільного розкриття доходів в Україні.

**Науково-теоретичну основу дослідження.** Проблематика перспективності застосування програм добровільного розкриття доходів фактично залишається поза увагою сучасних дослідників. Окремі статті

публіцистичного характеру торкаються актуальності питання застосування іноземної практики програм добровільного розкриття доходів.

Окремі автори, такі як О. Добровольський, Д. Каменський, В. Черкашин аналізують у своїх працях питання застосування «податкової амністії» або практики програм добровільного розкриття доходів. Водночас детальний аналіз іноземної практики, у першу чергу лідера з застосування подібних програм, - США у науковій літературі відсутній.

**Мета і завдання дослідження.** *Мета* магістерської роботи полягає у визначенні та розв'язанні комплексу теоретичних і практичних проблем використання програм добровільного розкриття доходів в Україні, а також у розробці науково-теоретичних та практичних рекомендацій щодо вдосконалення здійснення програм добровільного розкриття доходів в Україні.

Для досягнення цієї мети в процесі дослідження поставлено такі *завдання*:

- визначити поняття програм добровільного розкриття незадекларованих доходів та їх видів;
- проаналізувати зарубіжний досвід застосування програм добровільного розкриття доходів та його можливості використання в Україні;
- дослідити нормативно-правову базу застосування програм добровільного розкриття доходів в Україні;
- проаналізувати співвідношення програм добровільного розкриття незадекларованих доходів з податковою амністією;
- визначення засади реалізації програм добровільного розкриття доходів в Україні;
- окреслити формування системи гарантій платників податків які прийняли участь у програмах розкриття доходів.

*Об'єктом дослідження* є суспільні відносини, що виникають у застосування програм добровільного розкриття доходів в Україні.

*Предметом дослідження* є теоретико-практичні аспекти застосування програм добровільного розкриття доходів в Україні.

**Методи дослідження.** У магістерській роботі використано комплекс загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. В основу дослідження покладено діалектичний метод із системно-структурним підходом до вивчення матеріалу та одержаних внаслідок цього висновків.

На основі поєднання дедуктивного та індуктивного методів, послідовно з'ясовано закономірності тенденцій розвитку законодавства в сфері програм добровільного розкриття доходів в Україні та обґрунтовано відповідні висновки. Методи аналізу та синтезу використовувалися при формулюванні пропозицій щодо удосконалення програм добровільного розкриття доходів в Україні.

**Інформаційна база дослідження.** Вихідними даними для проведення цієї роботи є наукові джерела у досліджуваній сфері, міжнародна та вітчизняна нормативна база щодо правового регулювання сфери програм добровільного розкриття доходів в Україні. Зокрема, Конституція України, Закони України, ЦК України, Митний кодекс України, ГК України, нормативні акти КМУ, Міністерства фінансів України, ДФСУ та інших органів державної влади.

*Практичне значення одержаних результатів.* Сформульовані в роботі висновки, пропозиції та рекомендації можуть бути використані:

у законотворчій роботі – як теоретичний матеріал для нормативно-правових актів, що регулюють відносини у сфері програм добровільного розкриття доходів в Україні;

у правозастосовчій практиці – для створення практики застосування норм чинного законодавства, що регламентує програм добровільного розкриття доходів в Україні.

**Структура магістерської роботи** включає вступ, три розділи, шість підрозділів, висновки, список використаних джерел.

# РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ ТА ЗНАЧЕННЯ ПРОГРАМ ДОБРОВІЛЬНОГО РОЗКРИТТЯ ДОХОДІВ

## 1.1 Поняття програм добровільного розкриття незадекларованих доходів та їх види

Упродовж останніх років добровільне розкриття даних (інформації про доходи) дало змогу податковим органам у всьому світі отримати інформацію про тисячі інвестицій в офшори [48]. Неоподатковані доходи, отримані від таких схем, носили винятково значний характер. Водночас це підштовхнуло уряду у багатьох країнах до використання інструментарію «програм добровільного розкриття доходів».

За сучасними експертними оцінками, 10% світового ВВП знаходиться у «тіні». Втрати податкових надходжень через ухилення від сплати податків фізичними особами лише в США оцінювались у 30-40 мільярдів доларів на рік (Gravelle 2009). Водночас, упродовж останніх років добровільне розкриття даних (інформації про доходи) дало змогу податковим органам у всьому світі отримати інформацію про тисячі інвестицій в офшори. Для стягнення будь-якого податку із цих інвестицій податкові органи, в багатьох випадках, надавали постраждалим інвесторам єдину та обмежену у часі можливість зробити добровільне розголошення, що очевидно стимулює до добросовісного виконання податкових обов'язків [48].

Чисті доходи, отримані від таких схем, носили значний характер: у 2009 році американська схема застосування Програм розкриття доходів зібрала 3,4 мільярда доларів, а схема Великобританії – майже 500 мільйонів фунтів стерлінгів. Витрати на адміністрування Великобританської схеми оцінюються у 6 мільйонів фунтів стерлінгів, що передбачає повернення коштів у співвідношенні 67: 1. Це у той час, коли офіційно зареєстроване співвідношення доходів і витрат для традиційних програм правозастосування на основі аудиту у Великобританії становить приблизно 8: 1 [48].

Розширення можливостей обміну інформацією між компетентними органами з податкових питань у поєднанні з значними обсягом не задекларованих вітчизняними резидентами активів створює ситуацію за якої запровадження механізмів стимулювання добровільного розкриття активів (voluntary disclosure programs) може забезпечити взаємовигідну ситуацію як для платників податків, так і для податкового відомства.

Подібні механізми спрямовані на надання можливостей впорядкування на сприятливих умовах податкових відносин платникам податків, які не дотримувались вимог податкового законодавства. Потенціал таких заходів визначається у експертному середовищі (ОЕСР та ін.) і станом на початок 2020 використовується у таких державах як Ізраїль, Канада, Малайзія, Сполучене Королівство та США.

Перевага використання наведених механізмів для податкового відомства полягає у зміцненні можливостей встановлення причин неналежного рівня податкової дисципліни та в ефективному використанні наявних ресурсів, оскільки контрольно-перевірочна робота вимагає порівняно значно більших їх обсягів, а для платників податків – у запобіганні жорстких наслідків відповідальності за недотримання вимог податкового законодавства.

На сьогодні в Україні відсутній ефективний механізм оподаткування доходів фізичних осіб з високими статками (high-net-worth individual). У зв'язку з цим одночасно з підвищенням ефективності заходів контролю необхідно стимулювати добровільне декларування доходів та активів таких осіб. Водночас відповідний законопроект з добровільного декларування активів (реєстр. № 1232 від 02.09.2019) має ряд недоліків та неузгодженостей. Зокрема, такі неузгодженості проявляються у подвійному оподаткуванні, збільшенні витрат платників податків, пов'язаних з дотриманням податкового законодавства та ризиком потрапити до чорного списку країн або юрисдикцій, щодо яких FATF закликає своїх членів застосовувати посилені заходи належної ретельності.

Водночас, використання Програм добровільного розкриття доходів (Voluntary Disclosure and Compliance Program) є поширеною практикою в

механізмі регулювання здійснення податкових заповзань платників податків. Організація економічного співробітництва і розвитку наголошує, що наявні в світі Програми добровільного розкриття інформації та антиофшорні податкові розслідування допомогли виявити і стягнути близько 102 млрд євро додаткових бюджетних доходів (статистика України з цього питання взагалі відсутня, хоча тільки в 2018 році податковими органами було відправлено 581 міжнародний запит на розкриття податкової інформації). Водночас, більше 1 млн платників податків добровільно розкрили для влади своїх держав дані про офшорні активи (в Україні подібна Програма взагалі відсутня).

Фактично ера банківської таємниці майже для 100 юрисдикцій (держав світу) закінчилася (але не для нашої країни, яка незважаючи на вимогу Закону про валюту так і не захотіла приєднатися до вказаної процедури (CRS), а залишилася в морально і фізично застарілому механізмі обміну інформацією за запитом, не забуваємо і про сумнівну з усіх боків відмову України від взаємного обміну інформацією про рахунки громадян за кордоном в рамках договору з США - FATCA) [45].

У сучасному світі багато країн мають особливості свого національного законодавства чи судово-адміністративної практики, які заохочують добровільне розкриття інформації про доходи і, таким чином, надають певні стимули для платників податків, які не виконали свої податкові зобов'язання вчасно.

Крім того, окремі держави створили програму тимчасового добровільного розкриття інформації, щоб скористатися тим часом, що надається, наприклад: наявністю інформації про фінансові рахунки, що ведуться за кордоном, та розширенням співробітництва між податковими адміністраціями.

Ці програми, як правило, пропонують податкові стимули, такі як зменшені штрафи та нарахування відсотків, а також певну форму захисту від судового переслідування (імунітети).

Як правило, тимчасові програми працюють протягом короткого визначеного періоду, термін розкриття інформації встановлюється в самому початку, а заохочення або стимули, які перевершують ті, що пропонуються

згідно з діючими загальними положеннями, доступні лише протягом цього періоду.

Структури механізму стимулювання добровільного розкриття незадекларованих активів представлено на Рис. 1.1



Рисунок 1.1 Механізми стимулювання добровільного розкриття незадекларованих активів

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, механізми стимулювання добровільного розкриття незадекларованих активів складаються з наступних елементів:

- процедури добровільного розкриття незадекларованих активів (задоволення економічних інтересів держави за рахунок консенсусу між платниками податків та податковим органом на основі процедури, передбаченої законом).
- нульове декларування (загальна деклараційна кампанія, яка покликана визначити початкову точку для застосування додаткових інструментів податкового контролю та посилення відповідальності).
- визначення осіб з високими статками (виділення осіб з високими, дуже високими та надзвичайно високими статками).
- повне загальнообов'язкове декларування (частково та повністю попередньо заповнені податкові декларації).

Сучасні країни використовують двосторонній підхід використання повної сили закону проти тих, хто не бажає співпрацювати, і, в той же час, намагається заохотити найбільшу кількість потенційних платників податків вийти добровільно з «тіні» і виправити свої податкові справи. Це відображає рекомендацію ОЕСР (Організація економічного співробітництва та розвитку) про те, що проактивне/ ініціативне використання все більшої кількості інформації, доступної для виявлення та протидії офшорному ухиленню від податків, слід супроводжувати програмами, які заохочують платників податків, які хочуть регулювати свої справи, робити це [53].

Особливий інтерес викликає практика США у частині використання Програм добровільного розкриття доходів. За інформацією американських інформаційних ресурсів, понад 80 тис фінансових установ у світі вже узгодили співробітництво з урядом США. Остаточної згоди щодо постійного обміну податковою інформацією досягли понад 80 країн, серед яких — майже всі розвинені країни. 26 держав уже підписали угоди про обмін інформацією. Ведуться переговори і з Китаєм. Свої офшорні рахунки за сприяння програм добровільного розкриття офшорів Податкової служби США (IRS) з 2009 року розкрили майже 45 тис американських платників податків. При цьому у США не працює норма визначення статусу податкового резидента, яка діє майже в усьому світі і за якою платник повинен платити податки, виходячи з фактичного резидентства, тобто в країні, де він має свої життєві інтереси. У США платник податків повинен платити їх з будь-яких доходів, отриманих в усьому світі, незалежно від свого статусу, виходячи лише з американського громадянства [7].

У більшості країн така практика відсутня. Канада, Франція і Китай не стягують із своїх громадян податки, якщо вони переїжджають до інших країн. У цьому випадку громадяни більше не є суб'єктом сплати податків. Саме через це з 2014 року, коли набув чинності цей закон, понад 15 тис громадян США відмовилися від громадянства. Тобто запровадження FATCA — це крок американського уряду, спрямований на розширення податкової бази США. Він дозволить наповнювати американський бюджет і розвивати цю державу, а

фінансові установи та податкові органи всього світу допомагатимуть Штатам виконувати це завдання. За межами США проживає понад 6 млн американців. Скоріше за все, вони мають іноземні рахунки, а тому теж підпадають під цю додаткову відповідальність. Статистика уряду США свідчить, що запровадження вимог дотримання FATCA фінансовими та податковими органами у світі коштувало для зарубіжних урядів та банків від 200 млн дол до 1 трлн дол, і це ще не завершений процес [7].

Сьогодні використання Програм добровільного розкриття доходів (Voluntary Disclosure and Compliance Program) є поширеною практикою в механізмі регулювання виконання податкових зобов'язань платників податків. Наявні в світі Програми добровільного розкриття інформації та антиофшорні податкові розслідування допомогли виявити і стягнути близько 102 млрд євро додаткових бюджетних доходів (нажаль, статистика України з цього питання взагалі відсутня, хоча тільки в 2018 році податковими органами було відправлено 581 міжнародний запит на розкриття податкової інформації). Водночас, більше 1 млн платників податків добровільно розкрили для влади своїх держав дані про офшорні активи (в Україні подібна програма взагалі відсутня).

Безпосередньо, поширення Програм добровільного розкриття доходів прямо пов'язане з початком автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки нерезидентів в 2017-2018 роках [46].

Окремо наголосимо, що стратегічними цілями запровадження програм добровільного розкриття доходів є:

- встановлення точки відліку для проведення подальших реформ у сфері оподаткування;
- поліпшення податкової дисципліни та дотримання податкового законодавства;
- деофшоризація;
- детінізація, руйнування злочинних схем;
- додаткові надходження до бюджетів;
- інвестиції в економіку та реалізація цільових програм;

- налагодження діалогу з платниками податків на засадах взаємної довіри;
- забезпечення принципу невідворотності покарання (розкриття відбувається зі сплатою штрафів/ відсотків/ пені/ спеціальна ставка податку);
- посилення відповідальності за податкові правопорушення.

## **1.2 Зарубіжний досвід застосування програм добровільного розкриття доходів та його можливості використання в Україні**

У сучасному світі багато країн мають нормативно закріплені практики, які заохочують платників податків до добровільного розкриття інформації про доходи і, таким чином, надають певні стимули для платників податків, які не виконали свої податкові зобов'язання вчасно. Ці програми, як правило, пропонують податкові стимули, такі як зменшені штрафи та нарахування відсотків, а також певну форму захисту від судового переслідування (імунітети). Як правило, це тимчасові програми, які працюють протягом короткого визначеного періоду, термін розкриття інформації встановлюється в самому початку, а заохочення або стимули, які перевершують ті, що пропонуються згідно з діючими загальними положеннями, доступні лише протягом цього періоду.

Програми добровільного розкриття інформації, що є частиною положень постійно діючого законодавства або розроблені як спеціальні (тимчасові) програми, можуть запропонувати податковим адміністраціям шанс збільшити дохід держави за зниженими витратами, наприклад, за рахунок меншої кількості проведених аудитів, судових процесів та кримінальних проваджень та збільшення добровільного дотримання обв'язків з боку платників податків, які прозвучали в рамках програми у наступні роки [53].

Це відображає рекомендацію ОЕСР (Організація економічного співробітництва та розвитку) про те, що проактивне/ініціативне використання все більшої кількості інформації, доступної для виявлення та протидії

офшорному ухиленню від податків, слід супроводжувати програмами, які заохочують платників податків [53].

Особливий інтерес викликає практика США. За інформацією американських інформаційних ресурсів, понад 80 тис фінансових установ у світі вже узгодили співробітництво з урядом США, серед яких - майже всі розвинені країни. Свої офшорні рахунки за сприяння програм добровільного розкриття офшорів Податкової служби США (IRS) з 2009 року розкрили майже 45 тис американських платників податків. У США платник податків повинен платити їх з будь-яких доходів, отриманих в усьому світі, незалежно від свого статусу, виходячи лише з американського громадянства [7].

У США «Угода Добровільного Розкриття» є програмою, за допомогою якої платники податків можуть отримати уникнути податкової відповідальності згідно з укладеною угодою. Більшість держав пропонують Угоди Добровільного Розкриття для заохочення компаній та фізичних осіб виконувати вимоги національного податкового законодавства та, сплатити у дохід державі податки.

Продемонструємо порядок застосування цієї програми на прикладі окремих штатів США. Так, штат Нью-Йорк заохочує платників податків, які не задекларували та не сплатили свої податки, добровільно сплатити їхню податкову заборгованість. Таким чином учасникам програми офіційно пропонуються значні стимули, які самостійно (за власною волею) погодилися платити та сплатили податки. Такими стимулами є не застосування фінансових штрафів та не порушення кримінальних справ проти них [51].

Програма покриває усі податки, котрі регулюються Податковим Департаментом штату, включно із податком на прибуток, корпоративним податком та податком із продажів. Будь-який платник податків, який відповідає критеріям Програми, може брати у ній участь, навіть якщо його несплата була результатом шахрайства чи злочинної поведінки.

Для участі у програмі платник податків повинен лише повідомити податкову про податки, які він заборгував, укласти угоду про сплату своїх боргів та продовжувати сплачувати податки у майбутньому.

Угода передбачає заборону використовувати інформацію, яку податкові органи отримали у заявці про добровільне розкриття, проти платника податків чи ділитися цією інформацією із іншими федеральними чи місцевими органами влади. Існує важливий виняток із цього правила про конфіденційність: якщо платник податків істотно порушує терміни угоди про добровільне розкриття, правоохоронні органи можуть використати розкриття інформації проти нього.

Для того, аби підпадати під дію Програми в штаті Нью-Йорк, заявник повинен відповідати усім наступним критеріям: він не повинен бути об'єктом поточного аудиту (перевірки) Податкового Департаменту штату щодо саме того виду податку та податкового періоду (років), котрі він розкриває в угоді; щодо нього не повинно проводитися кримінальне розслідування Нью-Йоркською Державною Агенцією чи правоохоронними інституціями держави чи штату; він не повинен приймати участь як співучасник у операціях по униканню податків (a tax avoidance transaction) (загальновідомих як податковий притулок), що є підзвітними федеральним агенціям чи Нью-Йоркській Державній Агенції [47].

У випадку якщо платник податків задовольняє критерії Програми та бажає подати заявку он-лайн (Voluntary Disclosure Program application). Якщо заявка на участь у програмі буде задоволена, особа-заявник підписує у двох примірниках угоду і направляє її на адресу департаменту [47]. Після цього відбувається внесення необхідного платежу, о може за необхідності вноситися у розстрочку.

Як і в штаті Нью-Йорк, Департамент Служби доходів і зборів Коннектикуту заохочує підприємців та фізичних осіб, які порушили податкове законодавство Коннектикуту добровільно зареєструватися чи впорядкувати їхні рахунки. Якщо платник податків не сплатив податки Коннектикуту чи не відзвітував про доходи чи трансакції, з котрих мав би бути сплачений податок, він може звернутися до Департаменту та здійснити задовільні заходи щодо очищення його податкового обліку [49].

Не залежно від того, чи несплата податків сталася через відсутність інформації про податкове законодавство Коннектикуту, чи через навмисне уникання платежів, платникам податків, які добровільно розкрили несплату або

недоплату ними податків, в цілому може бути запропоновано найбільш прийнятні для них терміни сплати відповідних заборгованостей.

Платник податків повинен заплатити усі належні податки та відсотки за період, визначений Угодою про Добровільне Розкриття, яку вони можуть укласти із Департаментом Служби доходів і зборів Коннектикуту. Платник податків отримає вигоду у вигляді скасування штрафу, отримання обмеженого періоду аудиту та звільнення від відкриття аудиторської справи чи розслідування.

Платники податків, які бажають знати більше про Програму Добровільного Розкриття можуть контактувати із Департаментом Служби доходів і зборів Коннектикуту. Департамент не буде намагатися жодним чином ідентифікувати особу такого платника податків, якщо він бажатиме залишатися невідомим. Крім того, формальний запит на участь у Програмі має бути здійснений письмово. Щоб залишитися неідентифікованим у процесі заповнення формальної заявки, платник податків може залучити представника платника податків, наприклад, бухгалтера або адвоката [49]. Форма «розкриття» (письмовий запит) повинен містити наступну інформацію: тип податкового зобов'язання; опис діяльності заявника; вихідні дані про діяльність заявника у межах держави; причини невідповідності податковому законодавству; сума потенційних податкових зобов'язань [49].

Також є цікавим досвід штату Техас. Угода Добровільного Розкриття є придатним засобом для платників податків, які бажають дотримуватися податкових законів. Вимоги, визначені в угодах, стануть доступними для всіх видів податків, що регулюються податковою агенцією Техасу [51].

*У нашому прагненні до справедливості в регулюванні наших податків ми дотримуємося наступних загальних правил:*

- Зобов'язання через неспроможність стягнути податки та / або подати документи чи заповнити звіти будуть зведені до звітування через чотири роки із моменту встановлення контактних даних платника податків.
- Встановлені у законодавстві штрафні санкції не застосовуються.

- Додаткові відсотки на податки з розкритих доходів не застосовуються.

- Угоди пропонуватимуться платникам податків щодо яких не провадилися перевірки з боку аудиту чи кримінальні розслідування (платник не отримував усних або письмових повідомлень, повісток або викликів) [47].

*Для укладання угоди заявником повинна бути надана наступна інформація:*

- Тип підприємства (корпорація, партнерство тощо).
- Стислий опис бізнесу компанії, включаючи специфіку діяльності у Техасі.

- Дані компанії щодо початку бізнесу в цілому та дані компанії щодо початку діяльності в Техасі.

- Розкриття типу податку (податок на продаж, франшиза) щодо котрого здійснено запит на Угоду / Угоди та види будь-яких податків, уже встановлених корпорацією у Техасі.

- Чи компанія контактувала із Техаським диспетчером державних рахунків.

- Чи компанія зібрала, але не повернула будь-який із Техаських податків.

- Оцінку суми податкових зобов'язань.

- Будь-яку додаткову інформацію чи надзвичайні обставини підтримки запиту [47].

#### *Обробка Угод про Добровільне Розкриття*

- Після того, як буде визначено, що платник податків дотримався наших програмних вказівок, він отримає поперечне погодження про можливість укладання угоди від заступника керівника Департаменту для вступу в Угоду про Добровільне Розкриття.

- Угода про Добровільне Розкриття буде підготовлена та надіслана представнику компанії із відповідною податковою формою та Анкетною (TNQ) для заповнення та повернення упродовж 30 днів.

- Після отримання підписаної Угоди про Добровільне Розкриття та пакету відповідних податкових заявок та заповненої TNQ від платника податків, BART здійснить процедуру первинного перегляду, щоб визначити, чи платник податків піддавався аудиту чи розслідуванню, що може позбавити їх можливості підписання Угоди про Добровільне Розкриття. Після перевірки відсутності аудиту чи розслідування Угода про Добровільне Розкриття підписується та виконується менеджером з аудиту.

- Укладена Угода про Добровільне Розкриття повертається платнику податків із застосовуваними звітними формами. Дані про податок та платіж добровільного розкритих податків повертаються належним чином BART упродовж 60 днів.

#### *Загальна інформація*

- Диспетчер залишає за собою право відмовити у відмові від штрафу та / або відсотків або скасувати угоду, якщо платник податків не дотримується нашої програмної політики та процедур.

- Періоди розкриття залишаються відкритими для майбутнього аудиту.

- Будь-яка потенційні проблеми, пов'язані із повним платежем розкритих податків, могли би бути включені у лист «налагодження контакту із платником податків» разом із будь-яким запитом щодо платіжної угоди.

- Ці політики та процедури можуть бути змінені у будь-який час Диспетчером [51].

Програми добровільного розкриття доходів, як правило, можна об'єднати у дві категорії - *постійні програми* та *тимчасові програми*. Деякі програми мають непостійний (періодичний) та короткостроковий характер, в той час як інші існують вже певний час і є постійною можливістю (правомочністю) для платників податків. Наприклад, Канада протягом багатьох років проводила подібну програму добровільного розкриття інформації. Це дозволяє платникам податків усувати проблеми викликані внесенням неповної (хибної) інформації та виправляти недостовірну чи неповну інформацію, про яку вони не повідомляли під час попередніх угод з Податковим агентством Канади, без

штрафу або притягнення до відповідальності [53]. У 2014 році Австралія запустила проект «DOIT» як короткотермінову можливість «одноразову можливість» для платників податків коригувати податкові проблеми пов'язані з офшорними податковими справами. Водночас, США мають як постійну програму добровільного розкриття інформації, так і розпочали короткострокові програми. Умови короткострокових програм з кожним разом стають менш «щедрими», створюючи відчуття терміновості, оскільки платники податків можуть бачити, що можливості для добровільного розкриття інформації постійно зменшуються, в той час як ризики їх виявлення зростають [53].

Прийняття рішення щодо реалізації тимчасової або постійної програми добровільного розкриття інформації залежить від потреб, повноважень та наявних можливостей податкової адміністрації. Тимчасові програми, як правило, спрямовані на конкретних платників податків (тобто платників податків з незадекларованими офшорними активами) протягом певного періоду з метою вирішення конкретного питання. Постійні програми, як правило, розроблені таким чином, щоб дати можливість більшості платників податків брати участь у будь-який час та не мають визначеної кінцевої дати. Таким чином, аналіз практики застосування Програм добровільного розкриття доходів (Voluntary Disclosure and Compliance Program) у практиці США, Канади, Австралії та інших країнах, дозволяють запропонувати цей інструментарій податкової політики і в Україні (ефективність та наслідки визначені на Рис. 1.2).

При цьому необхідно враховувати, що податкове законодавство також повинно визначати можливе коло суб'єктів «розкриття» - платник податків, їх законний представник та / або їхній бухгалтер (адвокат). Інформація, зібрана за допомогою добровільного розкриття, може допомогти визначити методології (схеми), які використовуються особами які ухиляються від сплати податків.

У окремих випадках податкова адміністрація може мати можливість використовувати цю інформацію для виявлення інших недобросовісних платників податків, які не скористалися програмою розкриття доходів. При цьому необхідно чітко оцінити масштаби збору розвідувальної (оперативної)

інформації, що проводиться шляхом добровільного розкриття доходів, щоб в першу чергу це не стримувало платників податків. Як остаточний крок у процесі прийняття рішень щодо запровадження програм добровільного розкриття доходів, податкові адміністрації повинні удосконалювати власну комунікаційну стратегію. Комунікаційна стратегія повинна містити два основні компоненти: спілкування з цільовим платником податків з метою залучення та заохочення їх до участі у програмах та спілкування із сумлінними платниками податків, щоб створити розуміння програми. На практиці застосування будь-якої схеми реалізації програми добровільного розкриття доходів призводить до стимулювання суб'єктів до дотримання вимог податкового законодавства, а інформація про здійснену легалізація «підживлює» очікування наступної легалізації у інших суб'єктів.



Рисунок 1.2 Наслідки проведення амністії капіталів (добровільного розкриття доходів) в окремих досліджуваних країнах.

Джерело: розроблено автором.

Практика застосування Програм добровільного розкриття доходів у інших країнах демонструє ефективність застосування такого механізму у

поєднанні з іншими активними заходами при здійсненні податкового контролю та розслідування справ пов'язаних з ухиленням від сплати податків.

## **РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПРОГРАМ ДОБРОВІЛЬНОГО РОЗКРИТТЯ ДОХОДІВ В УКРАЇНІ**

### **2.1 Нормативно-правова база та передумови застосування програм добровільного розкриття доходів в Україні**

Правові передумови декларування не задекларованих доходів фізичних осіб в Україні необхідно розглядати з кримінально-правового та фінансово-правового (податкових) підходів. Наміри України щодо запровадження програми добровільного розкриття доходів визначені у Листі про наміри до Меморандуму з МВФ, а саме розробити схему добровільного декларування майнового стану яка відповідатиме найкращим міжнародним практикам, а також довгостроковим пріоритетам діяльності Уряду Програми діяльності Кабінету Міністрів України затвердженим Постановою КМУ від 12 червня 2020 р. № 471, у частині 6.2. Ефективна податкова система: «Запровадження “нульової декларації” доходів та статків для визначення нульової точки відліку з метою подальшого запровадження контролю за відповідністю розміру понесених витрат з розміром отриманих доходів»

Передумови застосування програм добровільного розкриття доходів в Україні є комплекс різноманітних соціально-управлінських, правових та економічних причин. Відкритість кордонів для здійснення економічної діяльності сьогодні стимулює також значні міграційні процеси економічно активних верств населення. Працездатне та соціально активне населення користується можливістю змінювати місце роботи, країну проживання, громадянство, активно користується можливостями свободи пересування, що дозволяють реалізувати власні бізнесовий чи життєвий інтереси. Ця ситуація неодмінно призводить до контакту різних правових систем як на міждержавному так і на приватному рівнях. Платники податків так само підшуковують ту податкову систему яка найкраще сприятиме розвитку їхнього бізнесу і не рідко при цьому поруч з іміджевими та ресурсними перевагами розглядаюся можливість зменшення податкового навантаження та

приховування інформації. Водночас сьогодні більшість держав зацікавлені в оподаткуванні всього світового доходу своїх податкових резидентів, а також доходу який генерується на їх території. Це простежується у внесенні змін до міждержавних податкових договорів з урахуванням оновлених стандартів міждержавного обміну податковою інформацією, механізмів протидії зловживанням цими договорами. Подібна міждержавна співпраця зменшує кількість юрисдикцій де можна приховувати активи.

Не сплата податків є правопорушенням, що спонукає платників податків які мають не задекларовані активи і надалі шукати шляхи їх приховування, а потреба у використанні цих активів у бізнесі та житті спонукає до пошуку шляхів їх легалізації. Такі схеми обумовлюють існування і розвиток тіньового сектору економіки де поруч з прихованими від оподаткування активами обертаються кошти кримінальної злочинності національного та міжнародного масштабів. Таким чином в інтересах держави є створення правової схеми, що дозволить платникам податків, які в силу різних життєвих обставин, економічної доцільності та недосконалості правової системи своєчасно не задекларували свої активи та не сплатили податки, яка сприятиме виведенню коштів з «тіні».

Компанії декларування доходів та майнового стану фізичних осіб показують, що платники податків в Україні подають декларації коли сума податкових зобов'язань є низькою або взагалі відсутня адже за 2019 рік з 94.5 млрд грн. задекларованих доходів до сплати нараховано лише 3 млрд грн. ПДФО. Подібна ситуація спостерігалася при декларуванні доходів за 2018 рік, і попередніх періодах, що очевидно не відповідає конституційному принципу рівності всіх перед законом та перерозподільній функції ПДФО. Адже основна частина цього податку сплачується податковими агентами з доходів найманих працівників.

Розширення можливостей обміну інформацією між компетентними органами з податкових питань в поєднанні з існуванням значного обсягу не задекларованих вітчизняними резидентами активів створює ситуацію, в якій запровадження механізмів стимулювання добровільного розкриття активів

(voluntary disclosure programs) може забезпечити взаємовигідну ситуацію як для платників податків, так і для податкового відомства.

Ці механізми спрямовані на надання можливостей впорядкування на сприятливих умовах податкових відносин платникам податків, які не дотримувались вимог податкового законодавства.

Перевага використання наведених механізмів для податкового відомства полягає в зміцненні можливостей встановлення причин неналежного рівня податкової дисципліни та в ефективному використанні наявних ресурсів, оскільки контрольно-перевірочна робота вимагає порівняно значно більших їх обсягів, а для платників податків – запобіганні жорстких наслідків відповідальності за недотримання вимог податкового законодавства.

З позицій фінансово-правових норм мова йде лише про потенційне законодавство яке може врегулювати суспільні відносини щодо декларування не задекларованих доходів фізичних осіб.

В першу чергу, мова йде про проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо добровільного одноразового декларування активів фізичних осіб». Реєстр. № 1183 від 29.08.2019 рік (суб'єкт права законодавчої ініціативи: народні депутати України Н.П.Южаніна, Р.М.Павленко, О.М.Синютка та інші) [36].

Так, Проектом Закону Реєстр. № 1183 від 29.08.2019 запропоновано внести зміни до Податкового, Кримінального, Кримінально процесуального кодексів України, Кодексу про адміністративні правопорушення України, Кодексу адміністративного судочинства України, Закону України "Про банки і банківську діяльність", Закону України "Про регулювання містобудівної діяльності", Закону України "Про захист економічної конкуренції" та інші. Проектом пропонувалося у період з 1 січня до 31 травня 2020 року провести добровільне одноразове декларування фізичними особами активів станом на 31.12.2019.

Зазначене доводить, що положення законопроекту є актуальними, мають практичну цінність для регулювання фінансово-правових відносин в Україні, відповідають ідеології світової практики застосування добровільного розкриття

незадекларованих активів, зокрема в частині розроблення схеми добровільного декларування майнового стану яка відповідатиме найкращим міжнародним практикам, а також довгостроковим пріоритетам діяльності Уряду, Програми діяльності Кабінету Міністрів України затвердженим Постановою КМУ від 12 червня 2020 р. № 471, у частині 6.2. Ефективна податкова система.

Перспективне законодавство також пропонує встановлення наступних імунітетів проти переслідування за податкові правопорушення у таких випадках:

1. Якщо фізична особа вносить Плату за виявлені активи та доходи, які були джерелом набуття/здобуття/надбання офшорних активів або іншого виявленого доходу, платник податку звільняється від будь-якого іншого податкового зобов'язання або обов'язкових платежів відповідно до Податкового кодексу (включаючи військовий збір) - але лише щодо виявлених активів / доходів, за винятком податку на майно.

2. Якщо ДФС проводить аудит фізичної особи за періоди до 1 січня 2019 року після закінчення програми добровільного розкриття, перевірена база оподаткування та податкові зобов'язання зменшуються за сумами добровільно задекларованих активів.

3. Під час і до кінця періоду СР фізичні особи можуть не підлягати аудиту протягом періодів до 1 січня 2019 р. Це необґрунтовано обмежує ДФС, і законодавство повинно визначати, що особи, які вже перебувають під слідством ДФС, не можуть подавати заяву на отримання участі у програмі добровільного розкриття. Програми добровільного розкриття захищає фізичних осіб від кримінального переслідування за злочини, передбачені законопроектом (тобто шахрайська підприємницька діяльність, недбалість, підробка документів, несплата податків) 25 та штрафні санкції за податкові злочини стосовно виявлених активів та джерел їх надбання. Оцінюючи податкові штрафи, нарахування доходу зменшується виявленою базою програми добровільного розкриття.

4. Особи, які подають заяву на участь у програмі добровільного розкриття, отримують імунітет проти адміністративних стягнень за порушення

податкового та валютного контролю, але лише в тому випадку, якщо вони добровільно розкривають свої активи.

5. Інформація, що надається фізичними особами в рамках програми добровільного розкриття, залишається конфіденційною - для захисту їх від повторних аудитів активів. Цей імунітет не застосовується у разі розслідування кримінальної справи - щодо якої амністія VD не повинна надаватися.

6. Будь-яка інформація, виявлена під час програми добровільного розкриття, може бути перевірена у випадку "публічних" осіб.

7. Будучи вигідним власником активів, що зберігаються довіреною особою / номінальним власником, фізична особа може розкрити такі активи, визначити базу плати за програми добровільного розкриття та сплатити Плату.

Також, наголосимо, що є необхідним на рівні окремого нормативно-правового акту закріпити такі принципи застосування програми добровільного розкриття доходів:

- а) чітке визначення цілей та умов програми;
- б) забезпечення показового та економічно ефективного збільшення поточних податкових надходжень;
- в) відповідність загальноприйнятим режимам дотримання та виконання законодавства;
- г) допомога платникам податків у дотриманні податкових правил;
- д) покращання рівня дотримання податкових правил серед осіб, які мають право на програму;
- е) упровадження комплексу заходів, які покращать дотримання законодавства у довгостроковій перспективі.

З кримінально-правових позицій мова йде про так зване «дійове каєття». Відповідно до кримінально-правового законодавства не завжди вчинення особою злочину тягне за собою кримінальну відповідальність. Так, згідно ст. 45 КК України особа, яка вперше вчинила злочин *невеликої тяжкості* або *необережний злочин середньої тяжкості*, крім корупційних злочинів, звільняється від кримінальної відповідальності, *якщо вона після вчинення злочину щиро покалася, активно сприяла розкриттю злочину і повністю*

*відшкодувала завдані нею збитки або усунула заподіяну шкоду [19]. Щире каяття, характеризуючи суб'єктивне ставлення особи до вчиненого злочину, тобто, особа визнає свою вину за усіма пунктами висунутого проти неї обвинувачення, дає правдиві свідчення, щиро жалкує про вчинене, негативно оцінює злочин, бажає виправити ситуацію, яка склалася, співчуває потерпілому, демонструє готовність понести заслужене покарання. Сприяння розкриттю злочину і добровільне відшкодування заподіяної шкоди, що не супроводжується щирим каяттям, є обставинами, які пом'якшують відповідальність при призначенні покарання.*

*У цій частині кримінальне законодавство може бути піддано корегуванню з врахуванням інтересів «добровільного розкриття доходів» шляхом включення посилання на це як винятку із загального правила щодо «дійового каяття».*

Отже, передумовами зазначеного звільнення є:

- вчинення особою кримінального правопорушення вперше;
- щире каяття після вчинення злочину (у випадку «добровільного розкриття доходів» це прояв ініціативи з боку особи на здійснення такого добровільного декларування);
- активне сприяння розкриттю злочину (виконання вимог «добровільного розкриття доходів»);
- повне відшкодування завданих збитків або усунення заподіяної шкоди (у випадку «добровільного розкриття доходів» це виконання обов'язку з сплати встановлених відсотків від суми задекларованих активів).

## **2.2 Співвідношення програм добровільного розкриття незадекларованих доходів з податковою амністією**

Факт порушення вимог податкового законодавства здатен породжувати охоронні правовідносини різної галузевої належності: конституційно-правові, кримінально-правові, адміністративно-фінансові та навіть антикорупційні.

Формування правових засад проведення податкових амністій на пряму корелюється з положеннями Конституції України. Зокрема, у Конституції

України закріплено обов'язок відповідно до якого, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [16].

Водночас, Конституція України містить важливі положення, щодо індивідуалізації та невідворотності юридичної відповідальності, неухильного дотримання принципу неможливості двічі притягнути до відповідальності за одне правопорушення та принципу презумпції невинуватості особи.

Про «податкову амністію» у цьому контексті необхідно вести мову у досить відносному значенні. Наголосимо, що цей досить широко вживаний у літературі та публіцистиці термін *не є правовою категорією* (не закріплений у жодному нормативно-правовому акті) та містить різноманітні доктринальні підходи до його тлумачення.

Так, наприклад, податкова амністія може бути визначена як надання можливості платити податки в обмін на звільнення від суми податкового зобов'язання (у т.ч. пені та штрафів), відмову від кримінального податкового переслідування та/або обмеження на аудит податкових рішень платника протягом встановленого періоду [42].

Експерти МВФ визначають податкову амністію як обмежену у часі пропозицію уряду для певної групи платників податків щодо сплати ними визначеної суми податків в обмін на анулювання податкових зобов'язань (включаючи відсотки та штрафні санкції), що виникли у попередніх податкових періодах, та свободу від судових переслідувань [42].

Податкова амністія – це метод податкового регулювання, який надає право фізичним та юридичним особам, платникам податку, сплатити суми податків, за якими минули встановлені законодавством терміни платежів, і уникнути фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства у сфері ухилення від оподаткування.

В іноземній літературі податкова амністія трактується як «обмежена за часом пропозиція з боку уряду для певної категорії платників податків щодо виплати простроченої заборгованості в обмін на зменшення податкового зобов'язання з виплати відсотків та пені, які виникли за рахунок недоотриманих податкових надходжень у минулих періодах, а також забезпечення свободи від

судового переслідування». Іншими словами, державна програма податкової амністії передбачає добровільну сплату суб'єктами амністії податків, від яких вони раніше ухилялися без застосування відповідних санкцій [42].

Важливою особливістю традиційного типу податкової амністії є те, що пропозиція стосовно сплати певної частини прихованого податкового зобов'язання або декларування прихованих активів безоплатно дійсна протягом обмеженого періоду для всіх платників (або певних їх категорій).

Однак існують також і випадки «постійних» податкових амністій, які є *частиною структури податкової системи*. Такі «постійні» податкові амністії зазвичай передбачають скорочення або навіть відмову від штрафів у випадку здійснення платниками добровільної сплати прихованих податкових зобов'язань, які не спровоковані фактичним або потенційним аудитом їх діяльності.

Податкові амністії не обов'язково припускають можливість домовленостей, які передбачають виплату податкового боргу в розстрочку, якщо відсутнє скорочення чистої приведеної вартості податкових зобов'язань, які підлягають сплаті. Якщо така можливість включена в законодавство, вона може трактуватися як «постійна» амністія у випадку, коли чиста приведена вартість податкового зобов'язання є нижчою від поточного значення суми боргу внаслідок дії низьких процентних ставок або фіксації суми заборгованості у місцевій валюті в умовах її девальвації тощо.

Для країн, що характеризуються *високими темпами інфляції* та відповідною *ймовірністю девальвації національної валюти*, розстрочення податкового боргу може бути *дуже ефективним* окремо від списання основної суми боргу, відсотків та штрафних санкцій.

Залежно від суб'єкта податкові амністії можуть бути спрямовані на всіх платників податків або на окремі групи (наприклад, середні та малі підприємства), зареєстрованих або незареєстрованих платників податків; податкові амністії можуть охоплювати всі види податків у цілому або конкретні податки (наприклад, податок на прибуток, податок на нерухому власність тощо). Також податкова амністія може бути спрямована на соціальні

відрахування роботодавців. Податкові амністії можуть охоплювати національні та федеральні, державні та місцеві, і навіть окружні та федеральні податки.

Залежно від обсягу звільнень від виконання податкових зобов'язань можна виділити такі види податкових амністій:

- 1) часткове скорочення або повна ліквідація основної суми податкового боргу;
- 2) часткове скорочення або повна ліквідація суми відсотків та нарахованих штрафних санкцій;
- 3) відміна кримінального переслідування за порушення податкового законодавства;
- 4) програми розстрочення податкової заборгованості, які можуть застосовуватися для значного зниження чистої приведеної вартості сум податкового боргу.

Загальне правило податкових амністій полягає в тому, що вони можуть бути спрямовані лише на недонараховані податкові зобов'язання для періоду, що не підлягає податковим перевіркам, та можуть застосовуватися лише до податкових зобов'язань, які не були виявлені у ході податкових перевірок та податкових зобов'язань, що належать до періодів, які не підлягають аудиту.

Окремі види податкових амністій можуть охоплювати також податкові зобов'язання, які відносять до податкових періодів, що підлягають перевірці, і навіть податкові зобов'язання, які оскаржуються в судовому порядку.

Інші види податкових амністій, так звані «аудит-амністії», можуть набувати різноманітних форм, а саме:

– гарантії податкового законодавства стосовно того, що податкові декларації за попередні періоди не будуть піддаватися аудиту за умови, що остання податкова декларація подана правильно;

– обмеження, що вводиться стосовно аудиту платників податків на визначений термін, за умови, що такі платники збільшують суму сплачених податків у поточному або у майбутніх періодах, наприклад, на фіксовану відсоткову суму відносно попереднього податкового періоду;

– гарантії податкового законодавства стосовно того, що податкові декларації майбутніх періодів не будуть перевірятися у випадку, якщо податкові зобов'язання поточного періоду зростуть на визначений відсоток відносно попередніх податкових періодів. Даний вид податкових амністій є досить рідкісним і заборона на здійснення аудиту майбутніх податкових періодів стосується, як правило, лише регулярних процедур податкових перевірок, але не спеціальних податкових перевірок, які здійснюються у випадку підозри в ухиленні від оподаткування.

Такі «аудит-амністії» використовуються в окремих країнах як постійні елементи податкового законодавства. Дуже часто їх необхідно розуміти у контексті слабкого податкового адміністрування та недостатності ресурсів для ефективної організації податкового аудиту. Подібні види амністій можуть потенційно бути стимулом до ухилення від сплати податків та спричиняти нерівність у застосуванні податкової системи.

У правовій системі України санкцію правової норми прийнято розуміти як частину (елемент) правової норми, що встановлює невідгідні наслідки на випадок порушення правила, визначеного в диспозиції. Санкція є способом захисту правила поведінки від можливих його порушень. Санкція передбачає певні заходи впливу, в результаті яких можуть настати негативні наслідки для особи, яка не дотримується певних правил.

Саме санкція надає юридичним нормам загальнообов'язковий характер. Санкція – це реакція держави на протиправну поведінку. Санкція адміністративної норми – це стимул до виконання розпорядження, яке міститься у нормі права. Вона може бути позитивною, яка містить обіцянку заохочення, або негативною – загрожувати покаранням [3].

Одним з різновидів санкцій виступає каральна (штрафна) санкція – це санкція, що означає активне застосування заходів державного примусу особистого, організаційного або майнового характеру, що зазнає особа, яка порушила вимоги правових норм (наприклад, штраф).

Частина науковців звертають увагу, що місце санкції в структурі правовідносин визначається: а) розумінням правової норми як

загальнообов'язкового правила поведінки, що встановлене чи санкціоноване державою, є загальнообов'язковим для виконання усіма суб'єктами права; б) логічним взаємозв'язком санкції правової норми з іншими її структурними елементами – гіпотезою і диспозицією; в) її особливим значенням, яке полягає в тому, що санкція виступає своєрідним атрибутом правової норми [28].

Санкція є завершальним структурним елементом податково-правової норми, зміст якої в юридичній науці поєднують із негативними наслідками для правопорушника, заходами державного впливу, покаранням [30].

В юридичній літературі існують декілька видів критеріїв, за якими класифікують санкції. За ступенем визначеності змісту санкції можуть бути абсолютно визначені, відносно визначені, абсолютно невизначені (неконкретизовані).

Наприклад, поширені у податковому та митному законодавстві абсолютно визначені є санкції, що чітко і вичерпно закріплюють вид і розмір (міру) покарання, що застосовується до правопорушника (наприклад штраф у потрібному розмірі). Абсолютно визначена санкція чітко й однозначно фіксує міру негативного впливу на несумлінного учасника адміністративних право-відносин [2].

Також, абсолютно-визначені санкції містять вказівку на суворо фіксовану міру несприятливих наслідків, що настають для правопорушника. Тим самим вони обмежують ініціативу правоохоронних органів щодо вибору способів впливу на правопорушника. Саме тому абсолютно-визначені санкції рідко зустрічаються серед найбільш суворих штрафних і каральних санкцій [41], що визначені у Кримінальному кодексі України.

Поряд з тим, наявність таких санкцій зводить до мінімуму суб'єктивізм у прийнятті рішення, та забезпечує у більшій мірі ніж інші різновиди санкцій основоположний принцип невідворотності покарання за вчинене правопорушення. Тому податкове та митне законодавство України містить багаточисельні правові норми, які включають абсолютно визначені санкції. Така будова санкцій норм податкового та митного права дозволяє забезпечити як каральну так і правовідновлюючу функцію правових санкцій передбачених

за вчинення відповідних адміністративних правопорушень у митній або податковій сферах.

Також необхідно зазначити, що під час притягнення особи до юридичної відповідальності існує можливість та необхідність врахувати, а також реалізовувати усі її принципи у комплексі. Тому, що формальне застосування принципу індивідуалізації юридичної відповідальності на шкоду принципу невідворотності покарання, через можливе повне звільнення порушника від відповідальності, без визнання ним вини, компенсації завданих матеріальних збитків тощо нівелює застосування юридичної відповідальності та грубо порушує принцип справедливості, унеможлиблює забезпечення режиму законності у країні, зводить нанівець можливість виконання законодавством про адміністративну відповідальність завдань, що стоять перед ним.

А це охорона прав і свобод громадян, власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ і організацій, установленого правопорядку, зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного й неухильного додержання Конституції і законів України, поваги до прав, честі та гідності інших громадян, до правил співжиття, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством [1].

Спільним для цих визначень явища «податкової амністії» є наступне. По-перше, вона може бути винятково наслідком вчинення правопорушення, і часто мова йде про правопорушення кримінально-правового характеру. По-друге, вона передбачає певну позитивну посткримінально-правову поведінку особи, яка вчинила правопорушення (злочин). По-третє, вона передбачає поширення на таку особу особливих правових гарантій і *не застосування визначених законом санкцій*.

Таким чином, у першу чергу проблема застосування «податкових амністій» на пряму пов'язана з питаннями притягнення винної особи до певного виду юридичної відповідальності.

Основним джерелом кримінального права України є Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 р [19]. Кримінальна відповідальність за

податкові злочини запроваджувалася у національній правовій системі поступово, не виправдано повільно і, на жаль, не завжди системно. Процес законодавчого регулювання, а іноді й кон'юнктурного та політично-лобістського «удосконалення» продовжується і досі.

Безпосередньо стаття 148-2 КК, якою було доповнено Закон України від 26 січня 1993 р. Кримінального кодексу України, криміналізувала ухилення від сплати податків з підприємств і організацій, вчинені службовими особами цих суб'єктів. Змінами в законодавстві, які були здійснені у 1993 році – введення до Кримінального кодексу спеціальної норми «Ухилення від сплати податків з підприємств і організацій» в редакції Закону України від 26 січня 1993 року; законодавець встановив кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків з підприємств і організацій службових осіб суб'єктів господарювання (вивівши за межі дії ст. 148-2 КК України фізичних осіб) і увів до санкції статті покарання у вигляді позбавлення волі до 2-х років. Після цього у 1994 році, коли стаття 148-2 КК України була викладена в удосконаленій редакції, законодавець диференціював застосування кримінального закону із заподіянням збитків державі у значних, великих і особливо великих розмірах та посилив міру покарання до 10 років позбавлення волі за вчинення кваліфікованого злочину (у редакції Закону України від 28 січня 1994) Вона вже безпосередньо брала під захист суспільні відносини у сфері оподаткування і була фактичною попередницею норми про ухилення від сплати податків.

Закон України від 5 лютого 1997 р. виклав статтю 148-2 КК України 1960 р. у новій редакції [19]. Ця редакція розширила коло суб'єктів складу злочину на фізичних осіб – платників податків, зборів, інших обов'язкових платежів; внесла уточнення щодо предмета злочину; запровадила диференціацію відповідальності суб'єктів залежно від суми несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів; доповнила перелік кваліфікуючих ознак складу злочину такою ознакою, як вчинення його за попереднім зговором групою осіб тощо. Наведене свідчить, що застосування заходів кримінально-правового впливу на податкові відносини в період 1986 – 1997 рр. проводилось у декілька етапів: від протидії приховуванню прибутків

громадянами, які здійснюють індивідуальну трудову діяльність, у тому числі працюючими в кооперативах (ст. 148-1 КК України в редакції 1986 р.), до виведення фізичних осіб за межі кримінального покарання (редакція ст. 148-2 КК України 1994 р.), а згодом – введення кримінальної відповідальності як посадових осіб підприємств, установ і організацій, так і громадян – фізичних осіб (ст. 148-2 КК України в редакції 1997 р.).

Суб'єктивна сторона злочину, передбаченого статтею 148<sup>2</sup> КК України, характеризувалася прямим умислом, який виявлявся у тому що, особа усвідомлює, що ухиляється від сплати обов'язкових платежів, передбачає настання наслідків (у вигляді ненадходження коштів до бюджету, фонду) свого діяння, як таких, що неминуче настануть, і бажає настання цих наслідків.

У цьому контексті яскраво відображено взаємозв'язок кримінального і податкового права, який полягає як у визнанні системи оподаткування об'єктом кримінально-правової охорони, так і в неможливості кваліфікації злочинних посягань на неї без звернення до положень податкового законодавства, що є результатом бланкетності відповідних кримінально-правових заборон. На сьогодні гостро стоїть проблема конструювання виважених та юридично кваліфікованих диспозицій зазначених заборон. Є цікавим факт того, що в деяких розвинутих країнах (США, Франція, ФРН та ін.) кримінальна відповідальність за податкові правопорушення (або принаймні за переважну їх більшість) встановлена не у КК країни, а в нормативних актах податкового законодавства. Таким чином, ми повинні перейти до аналізу другої складової – податкової, без якої неможливо вести мову про кримінальну відповідальність за злочинні посягання на фінансово-податкові відносини.

Таким чином, нормативно-правова база кримінально-правової охорони податково-фінансових відносин тривалий час залишалася недосконалою саме через відсутність належної систематизації другої частини – податкової, що було виправлено законодавцем лише у наш час. Однією з найбільш довгоочікуваних новацій національної правової системи став Податковий кодекс України. У статті 16 (Обов'язки платника податків) серед іншого закріплено імперативні вимоги платника податків вести в установленому порядку облік доходів і

витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів, подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітності та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів і, щонайважливіше, – сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи [31].

У статті 126 Податкового кодексу України «Порушення правил сплати (перерахування) податків» зазначено: «У разі, якщо платник податків не сплачує суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах: при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу» [31].

Водночас у пункті 4.1.4 Податкового кодексу України закріплено принцип презумпції правомірності рішень платника податку. Тобто в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, будь-яке рішення платника податку буде вважатися правомірним [31].

Таким чином, податковий обов'язок, визначений у Конституції України та у інших нормативно-правових актах, є видом й мірою не тільки необхідної та належної, а й можливої поведінки платників податків.

Крім зазначеного нами вище органічний взаємозв'язок між поняттям «податкова амністія» та кримінальним законодавством знаходимо у самому терміні «амністія», що також винятково має відношення до кримінально-правової сфери.

Основні норми, що регулюють амністію, містяться в Конституції України (ст. 74, ч. 3 ст. 92) [16].

Загальні положення про амністію також закріплені в КК України (ч. 1 ст. 44, ст. 85, 86), а норми, що регламентують окремі питання застосування амністії, передбачені в кримінальному процесуальному (п. 4 ч. 1 ст. 6 КПК України) та кримінально-виконавчому законодавстві (ч. 1 ст. 154 КВК України).

Власне умови і порядок здійснення амністії знайшли законодавчу регламентацію в спеціальному нормативно-правовому акті – Законі України «Про застосування амністії в Україні» від 01.10.1996 р. (із подальшими змінами та доповненнями) [34].

До прийняття чинної Конституції України укази про амністію видавав Президент України (наприклад, укази Президента України «Про амністію з нагоди річниці проголошення незалежності України» 1992 р., «Про амністію з нагоди третьої річниці незалежності України» 1994 р., «Про амністію учасників війни в Афганістані та воєнних конфліктів в інших зарубіжних країнах» 1994 р., «Про амністію з нагоди 50-ї річниці Перемоги у Великій Вітчизняній війні» 1995 р., «Про амністію з нагоди п'ятої річниці незалежності України» 1996 р. та ін.). З прийняттям Конституції 1996 року, повноваження оголошувати амністію було передано до компетенції Верховної Ради України. Так, відповідно до ч. 3 ст. 92 Конституції «Законом України оголошується амністія».

Зазначене положення конкретизується у галузевому законодавстві, а саме:

1. Розділі XII «Звільнення від покарання та його відбування». Ст. 85 КК України: «На підставі закону про амністію або акта про помилування засуджений може бути повністю або частково звільнений від основного і додаткового покарань». Ст. 86 КК України: «Амністія оголошується законом України стосовно певної категорії осіб. Законом про амністію особи, визнані винними у вчиненні злочину обвинувальним вирокіом суду, або кримінальні справи стосовно яких розглянуті судами, але вирокі стосовно цих осіб не набрали законної сили, можуть бути повністю або частково звільнені від

відбування покарання». Окремі виключення з даного правила стосуються осіб, які вчинили корупційні злочини.

2. Главі 45-46 Розділу IX КПК України «Міжнародне співробітництво під час кримінального провадження», які присвячені регулюванню питання застосування в Україні амністії щодо засудженого, переданого для відбування покарання в іншу державу.

3. Ст. 152 Кримінально-виконавчого Кодексу України, яка однією з підстав звільнення відбування покарання називає закон України про амністію; та ч. 1 ст. 154, де закріплено положення про застосування амністії до громадян, засуджених судами України, незалежно від місця відбування ними покарання. Всі вищезазначені положення знаходять свою деталізацію у спеціальних Законах України: «Про застосування амністії в Україні» від 01.10.1996 року (з подальшими змінами) та «Про амністію у 2016 році» від 22.12.2016 року. Також окремі питання застосування амністії опосередковано знаходять свою регламентацію в інших нормативно-правових актах. Що стосується підзаконних нормативно-правових актів, які так чи інакше присвячені питанням амністії в Україні, слід виокремити Наказ Міністерства юстиції України «Про затвердження Типового положення про уповноважений орган з питань пробації та Типового положення про сектор ювенальної пробації» від 18.08.2017 № 2649/5, який до основних завдань та функцій органів пробації відносить виконання актів амністії та помилування.

Проаналізувавши зазначені норми, можна сказати, що в них найбільшою мірою дістали відображення принципи гуманізму та економії заходів кримінального впливу, покладені в основу нової політики держави загалом та кримінального права зокрема.

Таким чином, добровільне розкриття доходів або іноді у літературі вживають(спеціальне) декларування – особливий порядок добровільного декларування платником податків - фізичною або юридичною особою активів, отриманих (набутих) такою фізичною або юридичною особою з джерелом їх походження з України або з джерел походження за межами України, і які підлягали в момент їх отримання (набуття) оподаткуванню в Україні відповідно

до положень ПК України чи міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, та з яких не були сплачені податки і збори відповідно до положень ПК України, іншого законодавства з питань оподаткування та/або які не були задекларовані в порушення законодавства з питань оподаткування, валютного регулювання, або активів, що були набуті за рахунок таких доходів, та звільнення такого платника податків від відповідальності за порушення податкового законодавства, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що мали місце стосовно будь-якого одного або декількох податкових періодів, за умови подальшої сплати збору з одноразового декларування, в порядку, строки і розмірах, та виконання інших умов, встановлених цим підрозділом ПК України.

Водночас, це демонструє відмінність між правовим тлумаченням терміну «амнісія» та широковживаної категорії «податкова амнісія».

Зазначене також підштовхує до іншого важливого для нас висновку. У правозастосовній практиці та правовій доктрині необхідно відмовитися від використання категорії «податкова амнісія» і перейти до терміну «добровільного розкриття доходів», що еквівалентне широко відомому у КК України терміну – «дійове каяття». Також, це тягне за собою висновок, що одночасно з врегулюванням питання порядку застосування такого добровільного розкриття доходів необхідно ввести доповнення і до КК України у частині звільнення від кримінальної відповідальності за цією ознакою.

## РОЗДІЛ 3. ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ ДОБРОВІЛЬНОГО РОЗКРИТТЯ НЕЗАДЕКЛАРОВАНИХ ДОХОДІВ В УКРАЇНІ

### 3.1 Концептуальні засади реалізації програм добровільного розкриття доходів в Україні

Концептуальна схема механізму програм добровільного розкриття доходів в Україні складається з політичного та адміністративного процесу та підрозділяється на три основні компоненти: стратегію, тактику та результат. Стратегія програм добровільного розкриття доходів в Україні полягає у формуванні чітких та деталізованих завдань даної програми. Метою амністії є не одноразове поповнення бюджету, а залучення ресурсів до легального обігу та розширення бази оподаткування. Тактика – сукупність політичних та адміністративних рішень у процесі реалізації мети стратегії.

Результат визначається як розмір додаткових надходжень з податку після проведення програм добровільного розкриття доходів в Україні (табл.3.1)

Таблиця 3.1. **Можливий дизайн програм добровільного розкриття доходів в Україні**

| На кого спрямовані                                       | Які податки охоплюються              | Що «вибачається»   | Супроводжується                                   | Інші  |
|--|--------------------------------------|--|---|---|
| Незарєєстровані платники                                 | Персональні податки                  | Відсотки   | Покращання правозастосування;                     | Тривалість:<br>– одноразові;<br>– постійні; |
| Платники, що не подають декларації                       | Корпоративні податки                 | Штрафні санкції  | Покращання аудиту;                                | Основа:<br>– законодавча;<br>–              |
| Платники, що мають прострочені податкові зобов'язання:   | Податки на власність<br>Інші податки | Кримінальне переслідування – цивільно-правові санкції;<br>– тюремне ув'язнення | Податкова реформа:<br>1) загальна;<br>2) часткова | адміністративний указ                       |
| Платники, що не платять:<br>1) незадекларовані податкові |                                      | Податкові зобов'язання:<br>– незначні суми;<br>– будь-які суми                 |   |   |

|   |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|
| зобов'язання;<br>2) занижені<br>податкові<br>зобов'язання |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|

Джерело: розроблено автором.

Для країн, які цього ще не зробили, можливо, було б вчасно розглянути можливість запровадження програми добровільного розкриття інформації та способи її розробки. ФТА розробила «дерево рішень» для надання допомоги країнам, які розглядають можливість зміни або створення програми добровільного розкриття інформації. «Дерево рішень» дає огляд факторів, які повинні враховувати податкові адміністрації при розробці та управлінні програмою добровільного розкриття інформації. Воно призначене для сприяння процесу прийняття рішень [53].

В якості другого кроку країна повинна розглянути сферу програми. Чи буде вона доступною для всіх платників податків? Або податкова адміністрація прагне зробити її доступною лише для платників податків, які відповідають певним критеріям? Як правило, коли програма орієнтована на конкретну групу платників податків, вона також має вказану кінцеву дату [53].

Наступне рішення - встановити умови програми - який стимул для платників податків використати? Країни повинні розглянути можливість зменшення всіх або деяких податків, відсотків, штрафів та / або відмови від права на кримінальне переслідування. Приймаючи це рішення, країни повинні враховувати потенційний вплив на все населення платників податків. Як уже зазначалося, умови повинні проходити чітку межу між наданням достатнього стимулу тим, хто не дотримується вимог, і не нагороджувати або заохочувати таку поведінку в першу чергу.

Зазвичай країни не відмовляються від сплати податку в рамках програми добровільного розкриття інформації. Відмова від стягнення податку представляла б певну форму податкової амністії. Згідно з дослідженнями, проведеними Міжнародним валютним фондом (МВФ), програми податкової амністії навряд чи принесуть фінансову користь, що перевищують їх реальні витрати (6) (Bear, K., E. Le Borgne (2008), Tax Amnesties, Theory, Trends and

Some Alternatives, International Monetary Fund, Washington, DC. сторінка 55). Насправді МВФ припускає, що повторні автономні амністії можуть призвести до стирання валового доходу, зібраного від кожної наступної амністії, і можуть негативно вплинути на загальне дотримання податків [53].

Країнам також необхідно встановити вимоги до звітності, щоб визначити, як платники податків можуть зробити добровільне розкриття, надавши відповіді на запитання, хто, як і коли.

Можливості розкриття інформації включають в себе встановлення форми, повідомлення чи, можливо, анкети. Країна повинна врахувати, яку інформацію вона повинна збирати у платника податків, щоб обробити добровільне «розкриття», та найефективніший метод її збору. Країні також потрібно буде визначити, коли може бути здійснено добровільне «розкриття», наприклад, чи повинно розкриття інформації стосуватися зобов'язання, виконання якого мало б настати протягом року (наприклад, Канада). Країна також повинна уточнити, хто може зробити «розкриття» - платник податків, їх законний представник та / або їхній бухгалтер [53].

Встановлюючи вимогу щодо звітності, країни повинні скористатися можливістю збирати розвідувальні (оперативні дані) дані - це інформація, яка могла б допомогти їм у виявленні інших недобросовісних платників податків, промоутерів та схем, призначених для укриття офшорних господарств від виявлення.

Інформація, зібрана за допомогою добровільного розкриття, може допомогти податковим адміністраціям країн визначити методології, які використовуються особами які ухиляються від сплати податків, та визначити, яка інформація та записи, можливо, будуть доступні слідчому.

Деякі податкові адміністрації вимагають розкриття певної інформації як умови участі у програмі добровільного розкриття (тобто надання всіх необхідних документів та інформації про закордонні рахунки, активи, установи та координатори).

У деяких випадках податкова адміністрація може мати можливість використовувати цю інформацію для виявлення інших недобросовісних

платників податків, які не скористалися програмою розкриття доходів. Необхідно чітко оцінити масштаби збору розвідувальної інформації, що проводиться шляхом добровільного розкриття доходів, щоб в першу чергу це не стримувало платників податків [53]. Як остаточний крок у процесі прийняття рішень щодо програм добровільного розкриття доходів, податкові адміністрації повинні удосконалювати власну комунікаційну стратегію. Комунікаційна стратегія повинна містити два основні компоненти спілкування з цільовим платником податків з метою залучення та заохочення їх до участі у програмах та спілкування із сумлінними платниками податків, щоб створити розуміння програми [53].

У контексті зазначеного, наголосимо на пропозиціях сформованих у Звіті МВФ з технічної допомоги для України (на основі практики США). Так, імунітет (VD) проти переслідування за податкові правопорушення при застосуванні Програми добровільного розкриття доходів має охопити наступні випадки:

8. Якщо фізична особа вносить Плату за *власні* добровільно розкриті активи та доходи, які були джерелом набуття/здобуття/надбання офшорних активів або іншого виявленого доходу. При цьому платник податку звільняється від будь-якого іншого податкового зобов'язання або обов'язкових платежів відповідно до Податкового кодексу (включаючи військовий збір) - але лише щодо виявлених активів / доходів, за винятком податку на майно.

9. Якщо ДФС проводить аудит фізичної особи за періоди до 1 січня поточного року після закінчення VD, перевірена база оподаткування та податкові зобов'язання зменшуються за сумами добровільно задекларованих активів.

10. Під час і до кінця періоду VD фізичні особи можуть не підлягати аудиту протягом окремих періодів. З іншого боку необхідно зважати, що це необґрунтовано обмежує ДФС, і тому податкове законодавство повинно передбачати, що особи, які вже перебувають під слідством ДФС, не можуть подавати заяву на отримання VD. Таким чином, VD захищає фізичних осіб від кримінального переслідування за злочини, передбачені законопроектом та

штрафні санкції за правопорушення стосовно виявлених активів та джерел їх надбання.

11. Особи, які подають заяву на VD, отримують імунітет проти адміністративних стягнень за порушення податкового та валютного контролю, але лише в тому випадку, якщо вони *добровільно* розкривають свої активи.

12. Інформація, що надається фізичними особами в рамках програми VD, залишається конфіденційною - для захисту їх від повторних аудитів цих активів. Цей імунітет не застосовується у разі розслідування кримінальної справи - щодо якої амністія VD не повинна надаватися.

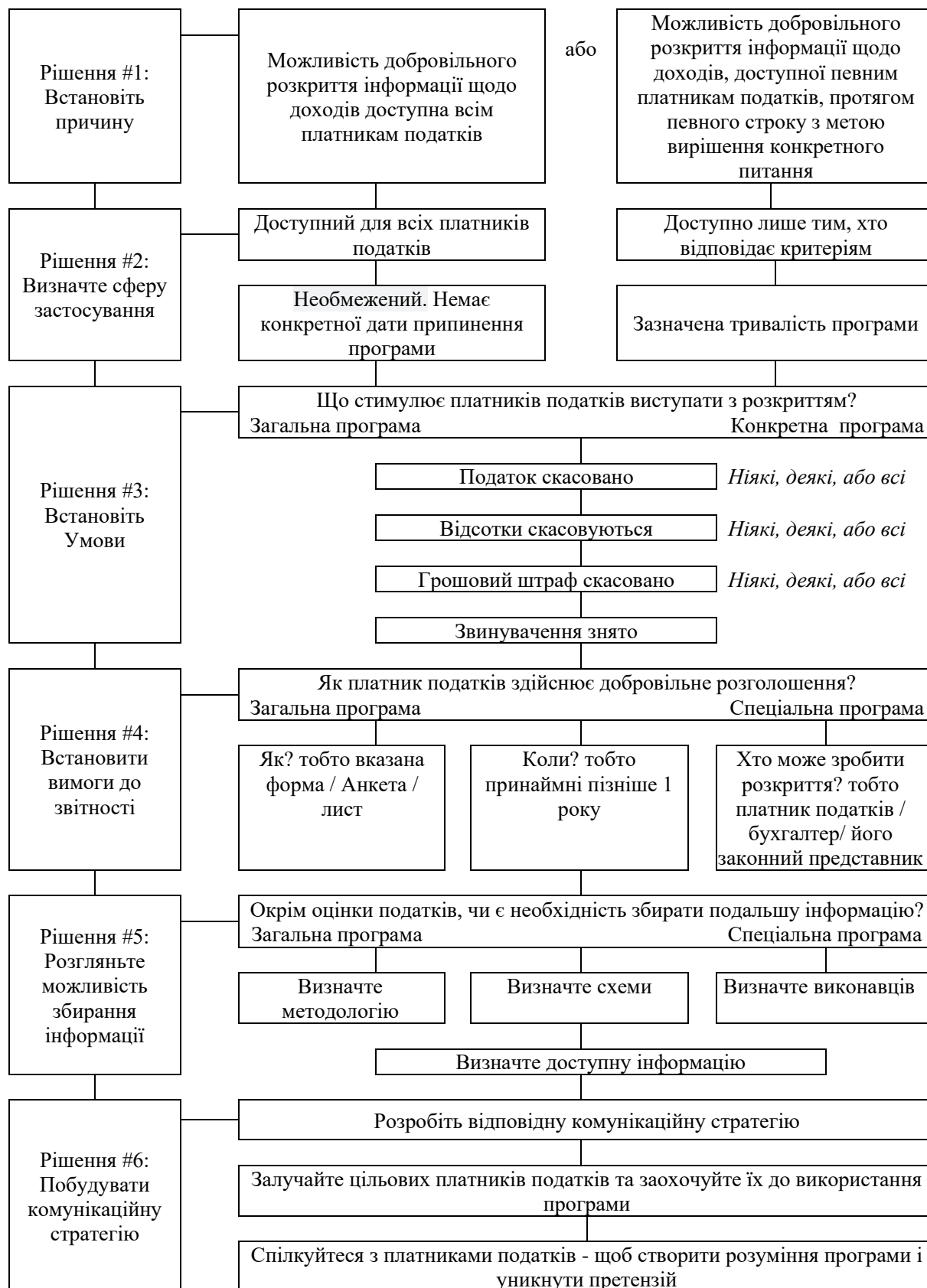
13. Будь-яка інформація, виявлена під час VD, може бути перевірена у випадку "публічних" осіб [57].

В цілому необхідно погодитися з думкою, що ідеологічних мотивів для України, попри очевидну економічну недоцільність приєднання до виконання вимог FATCA для уряду України, дотримання таких вимог може принести політичні дивіденди від США, які активно підтримують нашу державу [2].

Як вже було нами наголошено у першому розділі роботи практика застосування Програм добровільного розкриття доходів у США та інших країнах демонструє ефективність застосування такого механізму у поєднанні з іншими активними заходами при здійсненні податкового контролю та розслідування справ пов'язаних з ухиленням від сплати податків.

Водночас, необхідно пам'ятати, що об'єктами декларування не можуть бути: а) активи, майно, інші активи, одержані (набуті) декларантом внаслідок вчинення будь-якого злочину, крім: - злочинів щодо умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); - злочинів щодо умисного ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування; б) активи, майно, інші активи, отримані (набуті) особами, що займають або займали посади, яким відповідно до Закону України «Про запобігання корупції» або іншого закону, забороняється займатися іншою оплачуваною діяльністю (крім викладацької, наукової і творчої діяльності, медичної практики, інструкторської та суддівської практики зі спорту) або

підприємницькою діяльністю, якщо доходи, майно, інші активи отримані (набуті) або право на їх отримання (набуття) виникло під час перебування особи на відповідній посаді. У кінцевому рахунку ми можемо запропонувати Типову схему реалізації Програми добровільного розкриття доходів в Україні (Рис 3.1).



---

### Рисунок. 3.1 Типова схема реалізації Програми добровільного розкриття доходів

Примітка: складено автором.

Така типова схема реалізації Програми добровільного розкриття доходів має допомогти суб'єкту здійснення декларування правильно прийняти рішення щодо добровільного розкриття доходів. Для зручності це має відбуватися як послідовність прийняття рішень на кожному окремому кроці реалізації програми:

Рішення №1: Встановіть причину (тобто самоаналіз платника податків);

Рішення №2: Визначте сферу застосування тобто вибір виду програми добровільного розкриття доходів);

Рішення №3: Встановіть Умови (визначити перелік гарантій у яких є потреба для платника податків);

Рішення №4: Встановити вимоги до звітності (визначення переліку документів та відповідальних осіб);

Рішення №5: Розгляньте можливість збирання інформації (окреслення кола необхідної інформації)

Рішення №6: Побудувати комунікаційну стратегію (мова йде про стратегію спілкування між платником, який бажає скористатися програмою та уповноваженим фіскальним органом).

### **3.2 Формування система гарантій платників податків які прийняли участь у програмах розкриття доходів**

Правовий термін «гарантія» походить від французького «garantie», яке означає порука, умова, яка що-небудь забезпечує [40]. Визначаючи поняття гарантії, В. М. Корнуков писав: «все те, що тією чи іншою мірою сприяє

досягненню певних результатів або забезпечує певний стан, може бути розцінене як гарантія відповідної діяльності або стану, тому що сприяє діяльності, захищає стан, тобто гарантує їх. Загальне поняття гарантії часто доволі умовне і, якщо так можна висловитися, рухливе, оскільки те, що в одному випадку виступає гарантією, в іншому випадку не є такою» [17].

Загальними формами гарантій, проголошених Конституцією України, визначають: а) політико-правовий режим, у якому реалізуються основні права, свободи і обов'язки людини і громадянина; б) матеріальні джерела – економічні, політичні та соціально-моральні (загальні) гарантії; в) юридичні гарантії [9].

До системи гарантій входять також такі гарантії, як суспільно-політичні, соціально-економічні (матеріальні), ідеологічні, юридичні (правові) [27].

Роль і значення гарантій прав і свобод особи визначається тим, що вони є важливими чинниками в економічній, політико-правовій, культурній та інших сферах життя суспільства, які створюють умови для реальної можливості здійснення прав і свобод особи. Система гарантій прав і свобод особи є досить складною та розгалуженою.

За змістом і видами гарантії прав і свобод особи поділяються на загальні та спеціальні. До загальних гарантій належать економічні, політичні, соціальні, ідеологічні та культурні гарантії, а до спеціальних – правові гарантії прав і свобод особи. У юридичній науковій літературі існують різні класифікації гарантій прав і свобод людини та громадянина. Серед них можна виділити такі, що більш чітко та всебічно відображають їх сутність.

Так, П. М. Рабінович поділяє гарантії прав і свобод на загальносоціальні та спеціальні. До загальносоціальних належать: економічні, політичні, духовно-ідеологічні. Спеціальні – це встановлені державою юридичні норми, які спрямовані на забезпечення прав людини, а також практична діяльність із застосування цих норм та правозастосовчі акти відповідних органів влади [38].

Ефективність правових гарантій прав і свобод людини залежить від Основного Закону та чинних нормативно-правових актів, розвитку правових принципів, здійснення конституційного контролю, а також від того, як

виконують приписи цих законів державні органи та громадські організації, покликані створювати умови для реалізації прав і дотримання обов'язків громадянами.

Правові гарантії прав і свобод особи, які формуються у громадянському суспільстві, залежать від інститутів демократії, економічного становища держави, рівня правового виховання й культури населення, ефективного функціонування і взаємодії гілок державної влади. Роль і значення правових гарантій визначається тим, що вони створюють необхідні юридичні умови для перетворення закріплених у законодавстві прав і свобод людини та громадянина з можливостей на реальність.

В. М. Трофименко вважає, що процесуальні гарантії є складовою частиною правового статусу особи, оскільки лише за допомогою системи гарантій можна реалізувати права, свободи й обов'язки людини та громадянина. Вони покликані забезпечувати, гарантувати нормальне, тобто встановлене законом, функціонування того чи іншого суспільного і правового інституту [20].

У контексті гарантій є звернімося до згаданого єдиного законопроекту «проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо добровільного одноразового декларування активів фізичних осіб. Реєстр. № 1183 від 29.08.2019. Суб'єкт права законодавчої ініціативи: народні депутати України Н.П.Южаніна, Р.М.Павленко, О.М.Синютка та інші».

Проектом пропонувалося у період з 1 січня до 31 травня 2020 року провести добровільне одноразове декларування фізичними особами активів станом на 31.12.2019 р.

При поданні одноразової декларації особа звільняється від кримінальної відповідальності за злочини, передбачені статтями 212, 212<sup>1</sup>, 366; адміністративної відповідальності за порушення податкового, валютного та іншого законодавства щодо набуття активів; фінансової відповідальності за порушення законодавства з питань оподаткування.

Під час попереднього розгляду положень законопроекту Комітетом ВРУ з питань фінансів, податкової та митної політики було зроблено висновок про наявність у його положеннях корупціогенних факторів та надано висновок, що проект акта не відповідає вимогам антикорупційного законодавства (рішення Комітету від 09 жовтня 2019 року протокол № 12).

Зазначений висновок є передчасним, погодитися з ним не можливо з таких міркувань. Так, пропозиція яка міститься у «Перехідних положеннях» Підрозділ 9<sup>3</sup>. «Особливості добровільного одноразового декларування активів фізичних осіб» пункту 12 підпунктів щодо:

- «г» - заборону використання інформації, що міститься в одноразовій декларації, в якості доказу вчинення будь-якого кримінального правопорушення та/або в якості джерела виявлення (прямо або опосередковано) обставин, що можуть свідчити про вчинення будь-якого кримінального правопорушення;

- «г» - заборону проведення контролюючими органами будь-яких перевірок дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства та заборону притягнення до фінансової відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, за фактом подання одноразової декларації або з підстав отримання інформації, зазначеної в одноразовій декларації, в тому числі щодо підстав та порядку набуття активів, зазначених в одноразовій декларації, сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у зв'язку з таким набуттям.

Насправді, як ми вже наголошували вище, відповідає досвіду інших держав у використанні механізмів стимулювання добровільного розкриття активів, є виправданим матеріально-правовим засобом заохочувального характеру (явища достатньо поширеного у особливій частині КК України) сприятиме реалізації планів та заходів Уряду і Міністерства фінансів щодо запровадження схеми декларування майнового стану, у частині вибору оптимальних заходів підвищення рівня дотримання податкового законодавства платниками податків, зміцненні можливостей встановлення причин

неналежного рівня податкової дисципліни та в ефективному використанні наявних ресурсів.

Відповідно, процесуальні гарантії визначають як спеціальні правові засоби, що забезпечують реалізацію прав та законних інтересів учасників кримінального провадження, а також виконання ними своїх обов'язків.

Відповідно основними позитивними рисами добровільного розкриття доходів, які можливо віднести до правових гарантій, зазвичай прийнято вважати:

- обмеження періоду здійснення аудиту. Зазвичай, такий період обмежується 3-5 роками, на відміну від встановлення строку давності притягнення до відповідальності відповідно до кримінального законодавства. В окремих випадках, як це демонструє міжнародна практика, можуть бути укладені перспективні угоди, у яких платник податків звільняється від відповідальності за усі минулі зобов'язання, але погоджується на майбутнє безумовне їх виконання.

- зменшення розмірів штрафів. Як правило програми добровільного розкриття передбачають відмову органів державної влади від накладення будь-яких штрафів на будь-який попередній податковий період у зв'язку із Угодою про Добровільне Розкриття.

- зменшення відсотку при оподаткуванні. На практиці окремі держави звільняють від сплати заявника. Водночас у США застосовують зменшену відсоткову ставку у попередньому періоді податкового зобов'язання у зв'язку із Угодою про Добровільне Розкриття.

- «м'які» умови провадження податкового аудиту. Державні податкові органи, як правило, залишають за собою право на здійснення аудиту платників податків, які виступають відповідно до Угоди про Добровільне Розкриття, при цьому аудит зазвичай буде сконцентрований лише на періоду заявленому у програмі, і, як правило, органи влади більше зосереджуються на розумінні та підтвердженні розмірів доходів заявлених при укладанні Угоди про Добровільне Розкриття.

- «закриття» попередніх податкових періодів. Платник податків який уклав Угоду про Добровільне Розкриття буде впевнений що попередній період зобов'язань є «закритим», і він буде концентрувати свою відповідні зусилля на поточних і майбутніх періодах виконання податкового обов'язку.

- звільнення від обов'язку юридичної відповідальності та відповідного кримінального переслідування.

Продемонструємо систему гарантій на прикладі проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо добровільного одноразового декларування активів фізичних осіб». Реєстр. № 1183 від 29.08.2019 рік [36].

При поданні одноразової декларації фізична особа звільняється від:

- 1) кримінальної відповідальності за злочини, передбачені статтями 212, 212<sup>1</sup>, 366 (щодо складання, видачі, внесення завідомо неправдивих відомостей, іншого підроблення податкових та/або митних декларацій, податкових та акцизних накладних, документів звітності щодо єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), та 367 (щодо порушення податкового, валютного та митного законодавства) Кримінального кодексу України - якщо відповідні діяння стосуються отримання доходу, з якого було сплачено податок на доходи фізичних осіб відповідно до цього Закону, за яким закінчено процедуру одноразового декларування [19];

- 2) адміністративної відповідальності за порушення податкового, валютного та іншого законодавства щодо набуття активів, зазначених в одноразовій декларації, та доходу, який був джерелом їх придбання, за виключенням правопорушень, передбачених главою 13-А Кодексу України про адміністративні правопорушення;

- 3) фінансової відповідальності за порушення законодавства з питань оподаткування, передбаченої главою 11 "Відповідальність" розділу II "Адміністрування податків, зборів, платежів" цього Кодексу – в межах доходу, з якого було сплачено податок на доходи фізичних осіб відповідно до цього Закону.

При цьому, держава гарантуватиме суб'єкту одноразового декларування:

а) не притягнення його до відповідальності, від якої він звільнений відповідно до цього Закону;

б) звільнення його від обов'язку щодо надання інформації про джерела одержання задекларованих активів;

в) збереження відповідними державними органами та їх посадовими особами таємниці щодо його персональних даних та іншої інформації, що міститься в одноразовій декларації, за виключенням надання такої інформації на вимогу державних органів відповідно до Кримінального процесуального кодексу України [21];

г) заборону використання інформації, що міститься в одноразовій декларації, в якості доказу вчинення будь-якого кримінального правопорушення та/або в якості джерела виявлення (прямо або опосередковано) обставин, що можуть свідчити про вчинення будь-якого кримінального правопорушення;

ґ) заборону проведення контролюючими органами будь-яких перевірок дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства та заборону притягнення до фінансової відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, за фактом подання одноразової декларації або з підстав отримання інформації, зазначеної в одноразовій декларації, в тому числі щодо підстав та порядку набуття активів, зазначених в одноразовій декларації, сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у зв'язку з таким набуттям.

При цьому, звільнення від відповідальності не розповсюджуються на діяння, які законодавством визначаються як тяжкі злочини проти основ національної безпеки України, життя, здоров'я та волі особи, миру, безпеки людства та міжнародного правопорядку, а також вчинені у сфері обігу наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів або прекурсорів, злочинів у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг (*тобто у ситуації коли йдеться про наявність сукупності різнорідних злочинів або злочинів корупційного характеру*).

Водночас, державні гарантії не будуть поширюватися на доходи та активи, отримані внаслідок діянь, вказаних в абзаці першому цього пункту, а також у разі, коли суб'єкт одноразового декларування на момент подання одноразової декларації є підозрюваним або обвинуваченим у вчиненні злочинів шляхом зловживання службовим становищем, які передбачені статтями 191, 262, 308, 312, 313, 320, 357, 410 Кримінального кодексу України, та злочинів, передбачених статтями 209, 210, 354, 364, 364<sup>1</sup>, 365<sup>2</sup>, 368, 369, 369<sup>2</sup> Кримінального кодексу України [19].

Особливою гарантією є сам порядок подання спеціальної декларації (заявки) про участь особи у програмі добровільного розкриття доходів.

Спеціальна декларація подається декларантом або уповноваженою особою (нотаріусом) в електронній або паперовій формі в порядку, встановленому нормами розділу ПК України, з урахуванням особливостей, встановлених окремим нормативно-правовим актом.

Форму та порядок заповнення спеціальної декларації затверджує центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Уточнюючий розрахунок до спеціальної декларації може подаватись до завершення строку подання спеціальної декларації, встановленого першим абзацом цього пункту.

До спеціальної декларації декларант може додати копії документів, що підтверджують вартість об'єктів декларування, згідно з пунктом 6 цього підрозділу.

Спеціальна декларація може бути подана знеособлено (без ідентифікації декларанта) уповноваженою особою (нотаріусом) у порядку встановленому Кабінетом Міністрів України. У випадку подання знеособленої спеціальної декларації замість значених відомостей про декларанта зазначається спеціальний ідентифікатор декларанта.

Підсумовуючи наголосимо на тому, що в процесі участі платників податків у програмах розкриття доходів вони можуть розраховувати на наступні види правових гарантій.

По-перше, це отримання «імунітетів» від застосування юридичної відповідальності: кримінальної, фіскальної, адміністративно-правової.

По-друге, процесуально-доказові гарантії, що отримана в процесі участі платників податків у програмах розкриття доходів інформація не буде використана, у інших кримінальних або адміністративних провадженнях, як належна та допустима.

По-третє, гарантії щодо наступних заходів контролю та проведення перевірок щодо звітних періодів охоплених часовими межами програми добровільного розкриття доходів.

По-четверте, цивільно-правові гарантії визнання правовими підставами набуття права власності на доходи, які були предметом відповідних програм та спеціального декларування.

## ВИСНОВКИ

1. Розширення можливостей обміну інформацією між компетентними органами з податкових питань у поєднанні з значними обсягом не задекларованих вітчизняними резидентами активів створює ситуацію за якої запровадження механізмів стимулювання добровільного розкриття активів (voluntary disclosure programs) може забезпечити взаємовигідну ситуацію як для платників податків, так і для податкового відомства.

Подібні механізми спрямовані на надання можливостей впорядкування на сприятливих умовах податкових відносин платникам податків, які не дотримувались вимог податкового законодавства. Перевага використання наведених механізмів для податкового відомства полягає у зміцненні можливостей встановлення причин неналежного рівня податкової дисципліни та в ефективному використанні наявних ресурсів, оскільки контрольно-перевірочна робота вимагає порівняно значно більших їх обсягів, а для платників податків – у запобіганні жорстких наслідків відповідальності за недотримання вимог податкового законодавства.

Програми добровільного розкриття інформації, є частиною положень постійно діючого законодавства або розроблені як спеціальні (тимчасові) програми, можуть запропонувати податковим адміністраціям шанс збільшити дохід держави за зниженими витратами, наприклад, за рахунок меншої кількості проведених аудитів, судових процесів та кримінальних проваджень та збільшення добровільного дотримання в наступні роки платників податків, які прозвучали в рамках програми.

Стратегічними цілями запровадження програм добровільного розкриття доходів є: встановлення точки відліку для проведення подальших реформ у сфері оподаткування; поліпшення податкової дисципліни та дотримання податкового законодавства; деофшоризація; детінізація, руйнування злочинних схем; додаткові надходження до бюджетів; інвестиції в економіку та реалізація цільових програм; налагодження діалогу з платниками податків на засадах взаємної довіри; забезпечення принципу невідворотності покарання (розкриття

відбувається зі сплатою штрафів/ відсотків/ пені/ спеціальна ставка податку); посилення відповідальності за податкові правопорушення.

2. Аналіз практики застосування Програм добровільного розкриття доходів (Voluntary Disclosure and Compliance Program) у практиці США, Канади, Австралії дозволяють запропонувати цей інструментарій податкової політики і в Україні. При цьому необхідно враховувати, що податкове законодавство також повинно визначати можливе коло суб'єктів «розкриття» - платник податків, їх законний представник та / або їхній бухгалтер (адвокат).

Інформація, зібрана за допомогою добровільного розкриття, може допомогти визначити методології (схеми), які використовуються особами які ухиляються від сплати податків. У окремих випадках податкова адміністрація може мати можливість використовувати цю інформацію для виявлення інших недобросовісних платників податків, які не скористалися програмою розкриття доходів. При цьому необхідно чітко оцінити масштаби збору розвідувальної (оперативної) інформації, що проводиться шляхом добровільного розкриття доходів, щоб в першу чергу це не стримувало платників податків.

Як остаточний крок у процесі прийняття рішень щодо запровадження програм добровільного розкриття доходів, податковій адміністрації повинні удосконалювати власну комунікаційну стратегію. Комунікаційна стратегія повинна містити два основні компоненти: спілкування з цільовим платником податків з метою залучення та заохочення їх до участі у програмах та спілкування із сумлінними платниками податків, щоб створити розуміння програми.

Практика застосування Програм добровільного розкриття доходів у США та інших країнах демонструє ефективність застосування такого механізму у поєднанні з іншими активними заходами при здійсненні податкового контролю та розслідування справ пов'язаних з ухиленням від сплати податків.

3. В Україні вже давно назріла потреба нормативно-правового регламентування застосування програм добровільного розкриття доходів. *Це може бути зроблено або шляхом внесення змін і доповнень до ПК України або шляхом прийняття окремого нормативно-правового акту.*

Наголосимо, що є необхідним на рівні окремого нормативно-правового акту закріпити такі принципи застосування програми добровільного розкриття доходів:

- а) чітке визначення цілей та умов програми;
- б) забезпечення показового та економічно ефективного збільшення поточних податкових надходжень;
- в) відповідність загальноприйнятим режимам дотримання та виконання законодавства;
- г) допомога платникам податків у дотриманні податкових правил;
- д) покращання рівня дотримання податкових правил серед осіб, які мають право на програму;
- е) упровадження комплексу заходів, які покращать дотримання законодавства у довгостроковій перспективі.

4. У правозастосовній практиці та правовій доктрині необхідно відмовитися від використання категорії «податкова амністія» і перейти до терміну «добровільного розкриття доходів», що еквівалентне широко відомому у КК України терміну – «дійове каяття». Також, це тягне за собою висновок, що одночасно з врегулюванням питання прядку застосування такого добровільного розкриття доходів необхідно ввести доповнення і до КК України у частині звільнення від кримінальної відповідальності за цією ознакою.

5. Концептуальна схема механізму програм добровільного розкриття доходів в Україні складається з політичного та адміністративного процесу та підрозділяється на три основні компоненти: стратегію, тактику та результат.

Стратегія програм добровільного розкриття доходів в Україні полягає у формуванні чітких та деталізованих завдань даної програми. Метою амністії є не одноразове поповнення бюджету, а залучення ресурсів до легального обігу та розширення бази оподаткування.

Тактика – сукупність політичних та адміністративних рішень у процесі реалізації мети стратегії.

Можливості розкриття інформації включають в себе встановлення форми, повідомлення чи, можливо, анкети. Країна повинна врахувати, яку інформацію

вона повинна збирати у платника податків, щоб обробити добровільне «розкриття», та найефективніший метод її збору. Країні також потрібно буде визначити, коли може бути здійснено добровільне «розкриття», наприклад, чи повинно розкриття інформації стосуватися зобов'язання, виконання якого мало б настати протягом року. Держава також повинна уточнити, хто може зробити «розкриття» - платник податків, їх законний представник та / або їхній бухгалтер

б. Наголосимо на тому, що в процесі участі платників податків у програмах розкриття доходів вони можуть розраховувати на наступні види правових гарантій.

По-перше, це отримання «імунітетів» від застосування юридичної відповідальності: кримінальної, фіскальної, адміністративно-правової.

По-друге, процесуально-доказові гарантії, що отримана в процесі участі платників податків у програмах розкриття доходів інформація не буде використана, у інших кримінальних або адміністративних провадженнях, як належна та допустима.

По-третє, гарантії щодо наступних заходів контролю та проведення перевірок щодо звітних періодів охоплених часовими межами програми добровільного розкриття доходів.

По-четверте, цивільно-правові гарантії визнання правовими підставами набуття права власності на доходи, які були предметом відповідних програм та спеціального декларування.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністративне право України: Підручник / Ю. П. Битяк, В. М. Гарашук, О. В. Дьяченко та ін.; За ред. Ю. П. Битяка. К.: Юрінком Інтер, 2007. 544 с.
2. Баїк О. І., Про різновиди санкцій податково-правових норм Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції № 2. Том 1. 2018. Режим доступу: [http://apnl.dnu.in.ua/2\\_2018/tom\\_1/13.pdf](http://apnl.dnu.in.ua/2_2018/tom_1/13.pdf)
3. Бенедик В.І.Особливості структурної будови норм адміністративного процесуального права України // Юрист України. 2011. No 4(17). С. 59-64. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/uy\\_2011\\_4\(17\)\\_\\_10.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/uy_2011_4(17)__10.pdf).
4. Божко Ю. В. До питання удосконалення правового регулювання вирішення податкових спорів у порядку адміністративного судочинства / Ю. В. Божко // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. – 2013. – № 2–1 (Ч. 2). – Т. 26. – (Серия „Юридические науки”).
5. Бречко О. Аналіз звернень громадян в податкові органи як гарантія забезпечення прав та інтересів платників податків у контексті стратегічного партнерства [Електронний ресурс] / Бречко О. – Режим доступу : [http://www.econa.at.ua/Vypusk\\_2/brechko.pd](http://www.econa.at.ua/Vypusk_2/brechko.pd).
6. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец.12.00.07 / Я. В. Греца. – Ужгород, 2006. – 20 с.
7. Добровольський О. США охотятся на доходы своих граждан. Что это значит для Украины? URL. <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2018/04/13/635923/>
8. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. ... канд. екон. наук.: 08.06.01 / Р. П. Жарко – К., 2006.
9. Загоруй И. С. Система конституционных гарантий защиты прав и свобод человека и гражданина в Украине / И. С.Загоруй // Вісник Луганського

інституту внутрішніх справ МВС України. – Луганськ : Науково-теоретичний журнал. – 1998. – № 6. – С. 57–64

10. Звіт МВФ з технічної допомоги. Technical Assistance Report-Distributed Profit Tax; Voluntary Disclosure of Assets; and BEPs Implementation November 25, 2019. URL. <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2019/11/22/Ukraine-Technical-Assistance-Report-Distributed-Profit-Tax-Voluntary-Disclosure-of-Assets-48834?fbclid=IwAR03MttTcot62wmPCJ3CSPKAhwM9N2Thh8Zq3FfV2Kjqj1WvWeltjZA51eU>

11. Звіт. Update on Voluntary Disclosure Programmes: A Pathway to Tax Compliance. URL. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/update-on-voluntary-disclosure-programmes-a-pathwaypto-tax-compliance.htm>

12. Іванов Ю. Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: [монографія] / Ю. Б. Іванов. – Х: ВД “ІНЖЕК”, 2012.

13. Іванов Ю. Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : [монографія] / Іванов Ю. Б. – Х. : ВД „ІНЖЕК”, 2007. – 448 с.

14. Ільяшенко В. А. Причини виникнення та методи скорочення податкового боргу в Україні / В. А. Ільяшенко // Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління. – 2013. – № 2. – С. 34–40.

15. Іскренко Л. П. Ухилення від сплати податків: передумови та напрями боротьби [Електронний ресурс] / Л. П. Іскренко, М. А. Кривовяз. – Режим доступу : [http://www.lef.lviv.ua/files/archive/2012/02\\_1\\_2012.pdf#page=42](http://www.lef.lviv.ua/files/archive/2012/02_1_2012.pdf#page=42)

16. Конституція України від 28 червня 1996 року. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: [www.rada.gov.ua/cgi-bin/laws](http://www.rada.gov.ua/cgi-bin/laws). (дата звернення: 10.07. 2020).

17. Корнуков В. М. Теоретические и правовые основы положения личности в уголовном судопроизводстве : дисс. ... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.09 / В. М. Корнуков. – Х., 1988. – 410 с.

18. Коротина В. Л. Специфика конфликтов в налоговой сфере / В. Л. Коротина // Известия Саратовского ун-та. – 2013. – Т. 13.– Вып. 4(2). – С. 638.

19. Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 року № 2341-III. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-1>

20. Кримінальний процес : підручник / Ю. М. Грошевий, В. Я. Тацій, В. П. Пшонка та ін. ; за заг. ред. В. Я. Тація, В. П. Пшонки. – Х.: Право, 2013. – 824 с.

21. Кримінально-процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 № 4651-VI. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>. (дата звернення: 16.07. 2020)

22. Крисоватий А. І. Гармонізація оподаткування у парадигмі загальнодержавних інтересів / А. І. Крисоватий, Т. В. Коцюк // Фінанси України. – 2004. – № 2.

23. Левенков Н. Экономическая амнистия капитала / Н. Левенков, Н. Стах // Банкаўські веснік. – 2004. – май.

24. Маркезе К. Податкові амністії [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.iel.carloalberto.org/ResearchandPublication/Workingpapers.aspx>

25. Мулявка Д. Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : дис. ... кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 / Мулявка Д. Г. – Ірпінь, 2004. – 212 с.

26. Мухтарова К. Амнистия капитала в Казахстане / К. Мухтарова, Е. Джурунов // Саясат-Полісу. – 2003. – № 1. – С. 60.

27. Никоненко М. Я. Кримінально-процесуальні гарантії прав і законних інтересів особи, яка підозрюється у вчиненні злочину : дис. ... канд. юр. наук: спец. 12.00.09 / М. Я. Никоненко. – К., 2007. – 261 с.

28. Орехов В.Ю. Санкції в праві як елемент правового регулювання та охорони суспільних відносин: автореф. дис. ... канд.юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2008. 20 с.

29. Податкова амністія в Бельгії принесла в казну рекордні 830 млн. євро [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pda.finance.ua/ua/news/?curID=308537>

30. Податкова політика України : навч. посіб. / П.В. Мельник, З.С. Варналій, Л.Л. Тарангул та ін.; за ред. П.В. Мельника. К.: Знання України, 2011. 505 с.

31. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 16.07. 2020).

32. Поплевічева Н.Г. Роль держави в запровадженні фінансової амністії: світовий досвід і реалії України [Електронний ресурс] / Н. Г. Поплевічева. – Режим доступу: <http://kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2010-3/doc/3/19.pdf>

33. Приходько І.В. Інститут податкової амністії та його місце в податковому праві : монографія / І. В. Приходько. – Київ, Видавничий дім «Гельветика», 2018. – 220 с.

34. Про застосування амністії в Україні :Закон України від 1 жовтня 1996 року № 392/96-ВР <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/392/96-%D0%B2%D1%80#Text>

35. Програма добровільного розкриття (Нью-Йорк) Department of Taxation and Finance. Voluntary Disclosure and Compliance Program - General Program. URL. Information [https://www.tax.ny.gov/enforcement/vold/program\\_info.htm](https://www.tax.ny.gov/enforcement/vold/program_info.htm)

36. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо добровільного одноразового декларування активів фізичних осіб». Реєстр. № 1183 від 29.08.2019 рік. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: [https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?id=&pf3511=66482](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=66482)

37. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо добровільного одноразового декларування активів фізичних осіб». Реєстр. № 1183 від 29.08.2019 рік. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: [https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?id=&pf3511=66482](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=66482)

38. Рабінович П. М. Права людини і громадянина у Конституції України (до інтерпретації вихідних конституційних положень). – Харків: Право, 1997. – 64 с

39. Савич О. Чи правомірні дії представників контролюючих органів, які наполягають на застосуванні податкового компромісу? [Електронний ресурс] / О. Савич. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DG150054.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG150054.html)

40. Словник української мови / відп. ред. П. П. Доценко, Л. А. Юрчук. – К. : Наукова думка, 1971. – 732 с.

41. Сопронюк А. Классификация уголовно-процессуальных санкций. Историко-правовой часопис. 2015. № 2(6) Режим доступу: [nbuv.gov.ua > j-pdf > ipch\\_2015\\_2\\_39](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ipch_2015_2_39)

42. Теорія і практика проведення податкових амністій: уроки для України. – За заг. ред. Д.М. Серебрянського. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. – 26 с.

43. Угоди Добровільного Розкриття (Техас). Texas Comptroller of Public Accounts Business Activity Research Team. URL. <https://comptroller.texas.gov/taxes/publications/96-576.php>

44. Фінансова енциклопедія / [Орлюк О. П., Воронова Л. К., Заверуха І. Б. та ін.] ; за заг. ред. О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 472 с

45. Черкашин В. Чому податкові органи інших країн не співпрацюють з Україною. URL. [https://zik.ua/news/2019/11/28/chomu\\_podatkovi\\_orhany\\_inshykh\\_krain\\_shcho\\_ne\\_spivpratsiuiut\\_z\\_ukrainoiu\\_947215](https://zik.ua/news/2019/11/28/chomu_podatkovi_orhany_inshykh_krain_shcho_ne_spivpratsiuiut_z_ukrainoiu_947215)

46. Черкашин В. Чому податкові органи інших країн не співпрацюють з Україною [https://zik.ua/news/2019/11/28/chomu\\_podatkovi\\_orhany\\_inshykh\\_krain\\_shcho\\_ne\\_spivpratsiuiut\\_z\\_ukrainoiu\\_947215](https://zik.ua/news/2019/11/28/chomu_podatkovi_orhany_inshykh_krain_shcho_ne_spivpratsiuiut_z_ukrainoiu_947215)

47. Department of Taxation and Finance. Voluntary Disclosure and Compliance Program - General Program. Information. URL. [https://www.tax.ny.gov/enforcement/vold/program\\_info.htm](https://www.tax.ny.gov/enforcement/vold/program_info.htm)

48. Matthew Gould, Matthew D. Rablen Voluntary disclosure schemes for offshore tax evasion. URL. <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85077582556&origin=resultslist&sort=plf-f&src=s&st1=tax+amnesty&st2=&sid=29d7ccf88e36eed49b6228b9835483cf&sot=b&sdt=b&sl=26&s=TITLE-ABS-KEY%28tax+amnesty%29&relpos=0&citeCnt=0&searchTerm=>

49. Nexus Information <https://portal.ct.gov/DRS/Nexus/Voluntary-Disclosure-Program>

50. Ordower H. Restricting the Legislative Power to Tax: Intersections of Taxation and Constitutional Law[Электронный ресурс] / H. Ordower // Electronic Journal of Comparative Law. – December 2012. – Vol. 11.3. – Режим доступа: <http://www.ejcl.org/113/article113-31.pdf>.

51. Texas Comptroller of Public Accounts Business Activity Research Team. URL. <https://comptroller.texas.gov/taxes/publications/96-576.php>

52. Ukraine : Technical Assistance Report-Distributed Profit Tax; Voluntary Disclosure of Assets; and BEPs Implementation November 25, 2019 <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2019/11/22/Ukraine-Technical-Assistance-Report-Distributed-Profit-Tax-Voluntary-Disclosure-of-Assets-48834?fbclid=IwAR03MttTcot62wmPCJ3CSPKAHwM9N2Thh8Zq3FfV2Kjqj1WvWeltjZA51eU>

53. Update on Voluntary Disclosure Programmes: A Pathway to Tax Compliance.URL. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/update-on-voluntary-disclosure-programmes-a-pathwaypto-tax-compliance.htm>