

УДК 347.73

DOI 10.37772/2518-1718-2022-4(40)-15

НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА ІНОЗЕМНИЙ ДОСВІД ВПРОВАДЖЕННЯ ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

У статті розглянуто правове регулювання такого інституту, як податкова амністія, в різних країнах світу. Підкреслено, що в кожній державі впровадження такого інституту має свої особливості закріплення та реалізації. При цьому такі особливості зумовлені різними чинниками, приміром, такими як: територіальний та бюджетний устрій держави, модель податкової системи, модель взаємовідносин між уповноваженими та зобов'язаними учасниками податкових відносин та ін. На підставі аналізу правових механізмів податкової амністії в таких країнах, як Туреччина, Німеччина, Люксембург, Італія наголошено на тому, що їх позитивний досвід має вагоме значення для України. Такий підхід обумовлено тим, що майже усі розглянуті країни вже є діючими членами ЄС або ж прагнуть до вступу до такого Союзу. Підкреслено, що їх законодавчі акти спрямовані на економічно-вигідну та адекватну співпрацю між державою та платником податків. Тенденція закріплення досліджуваного інституту на державному рівні є впевненим кроком до детінізації економіки, як для малого, так і великого бізнесу.

Розглянуто деякі особливості регламентації податкової амністії в Україні. Зокрема, йдеться про такий вид податкової амністії, як одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб. Наголошено на тому, що вказане декларування характеризується наявністю власного правового механізму. При цьому такий механізм не є тотожним із механізмами податкової амністії в зарубіжних країнах. Підкреслено, що у національному податковому законодавстві України уперше було впроваджено механізм альтернативних ставок збору за одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб. Зазначимо, що така альтернативність нерозривно пов'язана із процедурою розстрочення, яка суттєво відрізняється від традиційного механізму розстрочення податкового боргу платників податків.

Ключові слова: оподаткування, правове регулювання, податкова амністія, одноразове (спеціальне) добровільне декларування, декларування активів фізичних осіб, правовий механізм декларування, зарубіжний досвід.

Постановка проблеми. За результатами дослідження Міністерства економіки України рівень тіньової економіки України держави за період з січня по березень 2021 року становив 30% від обсягу офіційного внутрішнього валового продукту. На наше переконання, такий показник є доволі значним й вказує на низку аспектів, зокрема, на ту податкову модель, яка функціонує у відповідній державі. Так, йдеться про модель податкової системи, обрані законодавчі підходи до регламентації адміністрування податків і зборів, процедури податкового контролю, відповідальності за порушення податкового законодавства та ін. З огляду на наведені дані Міністерства економіки України, можна зробити попередній висновок про те, що існуюча податкова модель в Україні, не стимулює прозоро вести бізнес, а навпаки виступає надмірним податковим тягарем для суб'єктів податкових правовідносин.

Як наслідок, ми маємо велику кількість механізмів та відповідно, випадків ухилення від сплати податків. Це, в свою чергу, спричиняє негативні наслідки для держави у вигляді: (а) недобросовісної поведінки платників податків та порушення податково-правових норм; (б) недоотримання коштів до бюджетів різних рівнів бюджетної системи України; (в) активного зростання тіньової економіки. Фактично, така економічна ситуація стала однією з причин прийняття Закону України № 1539-ІХ від 15 червня 2021 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» [1]. На підставі аналізу позначеного нормативно-правового акта кон-

статуємо, що в Україні запроваджено податкову амністію у вигляді одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб, завданнями якого є: забезпечення повернення коштів до державного бюджету та надання змоги населенню сплатити несплачені раніше податки.

Підкреслимо, що в Україні вже впроваджувалася податкова амністія, водночас законодавцем було обрано зовсім інший підхід до її регламентації. Зокрема, йдеться про впровадження податкової амністії у формі податкового компромісу у 2014 році Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» [2]. Зазначимо, що національне податкове законодавство не містить офіційного визначення податкової амністії, у той же час існує її доктринальне визначення. Зазвичай під цим терміном розуміють легалізацію (узаконення) коштів, які є власністю громадян, щодо яких свого часу ними не були сплачені податки або існували законодавчі порушення. Імплементация законодавства у цій сфері характерна для держав із високим рівнем тіньової економіки або для тих, що розвиваються.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Податкова амністія, перспективи її проведення, досвід зарубіжних країн були предметом дослідження таких науковців, як І. Беззуб, А. Глазова, О. Дмитрик, О. Макух, І. Приходько, О. Сльозко та інших.

Метою статті є проведення порівняльно-правового аналізу впровадження податкової амністії в Україні та за кордоном.

Виклад основного матеріалу. Легалізація нео-податкованих доходів є одним з основних елементів розв'язання проблеми існування тіньової економіки. Саме завдяки останній можливі покращення інвестиційного клімату в державі та проведення якісних перетворень в економічному аспекті. Інститут податкової амністії почав свій розвиток ще у XX столітті. Одні з перших податкових амністій були запроваджені у Ірландії, Колорадо, Індії та Колумбії. У Індії була запроваджена податкова амністія у вигляді зняття адміністративних санкцій у 1998 році. Такий вид амністії стосувався податку на прибуток. У Ірландії, у 1988 році, податкова амністія мала вигляд зняття адміністративних санкцій протягом 10 місяців. Видом податку, який стягувався, був, аналогічно, податок на прибуток.

У 1987 році Колумбія запровадила податкову амністію у вигляді зняття адміністративних санкцій за умови, що платник податку повідомив про доходи минулого року. Типи податків, які застосовувалися, – це податки, пов'язані з власністю на активи. 1985 рік

був роком запровадження податкової амністії у Колорадо. Форма запровадження: податкова амністія адміністративних санкцій та кримінальних санкцій протягом 2-х місяців. Це стосувалося таких податків, як: податок на прибуток, податок з продажу, податок на сигарети та податок на пальне.

Розглядаючи сучасний досвід розвинутих країн близьких за територіальністю та моделлю правих систем, пропонуємо розглянути правові аспекти податкової амністії у таких зарубіжних країнах, як: Туреччина, Люксембург, Італія, Бельгія та порівняти їх із вітчизняним досвідом.

Туреччина. 3 9 червня 2021 року опублікований в Офіційному віснику урядом Туреччини Закон про реструктуризацію певної дебіторської заборгованості та внесення змін до деяких законів набув чинності [3]. Мета зазначеного нормативно-правового акта полягає в тому, щоб збільшити доходи для уряду та зменшити тягар стягнення податкових і судових органів Туреччини шляхом прискорення стягнення накопиченої державної дебіторської заборгованості, одночасно надаючи платникам податків можливість виконувати вимоги щодо реструктуризації несплачених державних боргів та пом'якшення податків за попередній рік.

У рамках податкової амністії Закон передбачає сплату додаткового податку за збільшення бази оподаткування, реструктуризацію податків, митних зборів, дебіторської заборгованості, пов'язаної із законодавством про соціальне страхування, та інших видів дебіторської заборгованості, що відноситься до періодів, що закінчилися до 30 квітня 2021 року.

Відповідно до Закону платники податків можуть: (1) реструктуризувати несплачену державну заборгованість на вигідних умовах; (2) припинити поточні податкові позови в обмін на знижку на оспорювані суми; (3) отримати пільги щодо податкових різниць, які можуть бути визначені під час поточних перевірок; (4) отримати більш вигідні умови у випадках добровільного декларування; (5) організувати гарантію відсутності податкових перевірок у майбутньому за 2016, 2017, 2018, 2019 та 2020 роки в обмін на збільшення бази оподаткування (податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість та деякі податки, що утримуються) за ці роки; (6) переконалися, що бухгалтерські записи щодо запасів відповідають фактичній ситуації за допомогою коригування запасів; (7) визнається переоцінка рухомого та нерухомого майна та також вона підлягає амортизації. Крім того, відповідно до аналізованого нормативно-правового акту, платники податків зможуть скористатися положеннями про добровільне збільшення асигнацій з 2016 по 2020 роки (включно) [3]. Також відповідно до Закону компанії можуть обирати певні роки та певні податки. З наведеного ми бачимо, що

законодавством Туреччини передбачено доволі широкий перелік можливостей платника податків в режимі податкової амністії.

Платники податків, які добровільно збільшують свою раніше заявлену базу оподаткування за регламентованими ставками, і які сплачують податок на цю додаткову базу, не підлягають подальшій податковій перевірці за роками та видами податків, за якими платники податків збільшили податкову базу.

Користуючись такими новаціями від Уряду Туреччини, платники податку на прибуток можуть отримати вигоду від цього регулювання, збільшивши свою податкову базу не менше ніж на 35% за 2016 фінансовий рік, 30% за 2017 фінансовий рік, 25% за 2018 фінансовий рік, 20% за 2019 фінансовий рік і 15% за 2020 фінансовий рік у своїх податкових деклараціях. Збільшені бази оподаткування оподатковуватимуться за ставкою 20%. При цьому зобов'язані учасники податкових правовідносин, які своєчасно подали декларацію про доходи та податкову декларацію за відповідний рік, вчасно сплатили ці податки та не скористалися можливостями реструктуризації боргу за відповідні роки, сплачують податок за ставкою 15%. Проте, якщо платник податку використовує положення Закону, що стосуються збільшення бази податку на прибуток підприємств (ППП), 50% податкових збитків за рік, за який було здійснено збільшення бази ППП, слід не враховувати.

Окрім податку на прибуток підприємств в режимі турецької моделі податкової амністії можемо вести мову й про збільшення бази оподаткування з податку на додану вартість. Зокрема, платники податку на додану вартість (ПДВ) могли задекларувати цей податок понад річну загальну суму ПДВ, розраховану в їхніх податкових деклараціях за кожен період оподаткування, який буде визначено як 3% для 2016 фінансового року, 3% для 2017 фінансового року, 2,5% для 2018 фінансового року, 2% для 2019 фінансового року і не менше 2% для фінансового року 2020 як збільшення податку.

Щодо поточних податкових перевірок, Законом передбачено, що перевірки повинні бути завершені податковими органами до 2 серпня 2021 року включно за заявами про збільшення бази оподаткування з податків, що підлягають податковій перевірці. Зазначимо, що передбачено й певний порядок реалізації податкової амністії. Так, платники податків, які бажають скористатися положенням про добровільне збільшення бази оподаткування, були зобов'язані заяву до відповідної податкової служби до 31 серпня 2021 року. Податки, нараховані на збільшену базу, могли бути сплачені одним платежем (до 30 вересня 2021 року) або не більше ніж шістьма рівними частинами (розстрочка сплачуватиметься раз на два місяці, починаючи з вересня).

Варто зауважити, що було представлено новий податковий стимул у описаному вище Законі № 7256 [3], який стосується права власності на активи, що знаходяться за кордоном. Так, позначеним Законом передбачено, що:

1. Фізичні та юридичні особи могли вільно розпоряджатися своїми грошима, золотом, іноземною валютою, цінними паперами та іншими інструментами ринку капіталу, що зберігалися за кордоном, якщо вони належним чином повідомили про ці активи турецькі банки або установи-посередники до 30 червня 2021 року.

2. Фізичні та юридичні особи могли використовувати вищезазначені активи до 30 червня 2021 року для погашення кредитів банків та фінансових установ за кордоном, які обліковувалися в юридичних книгах платників податків станом на 17 листопада 2020 року. Активи, які використовувалися для погашення кредитів, могли не ввозитися до Туреччини, якщо вони були вилучені з юридичних записів.

3. Якщо аванси капіталу, зареєстровані в юридичних книгах платників податків станом на 17 листопада 2020 року, компенсувалися ввезенням грошей, золота, іноземної валюти, цінних паперів та інших інструментів ринку капіталу, що зберігалися за кордоном, до Туреччини до 17 листопада 2020 року, платники податків можуть скористатися положенням якщо аванси капіталу видалялися з юридичних записів.

4. Платники податків, які вели юридичні книги відповідно до Закону про процедуру оподаткування, могли включити активи, введені в Туреччину, до свого підприємства, не включаючи їх у визначення свого поточного доходу, і могли вилучити ці активи зі свого підприємства, не включаючи їх у визначення оподатковуваного доходу або доходу, що розподілявся.

5. Щоб скористатися цим положенням, платники податків повинні були ввезти активи до Туреччини або перевести їх на рахунок турецького банку/посередницької установи протягом трьох місяців з дати повідомлення.

6. Збитки, пов'язані з розпорядженням активами, ввезеними до Туреччини, не могли вважатися витратами або відрахуваннями для цілей оподаткування прибутку.

7. Ні податкова перевірка, ні нарахування податку щодо цих активів, про які було повідомлено відповідно до положення, не підлягали проведенню.

Таким чином, ми бачимо, що сучасне турецьке законодавство надає максимально широкі можливості для реалізації податкової амністії на практиці та створює необхідні умови для детінізації сірого сектору економіки.

Далі розглянемо особливості правового регулювання податкової амністії у Люксембурзі. Показово,

що такий режим діяв у цій країні у період з 1 січня 2016 року по 31 грудня 2017 року. Загалом, податкова амністія пропонувалася всім платникам податків, які не повідомили про оподатковуваний прибуток або іншим чином отримали неправомірні податкові переваги чи спричинили зменшення податкових надходжень протягом останніх 10 років. Такими платниками податків можуть бути фізичні особи або компанії, резиденти або нерезиденти Люксембургу [4].

Якщо платник податків добровільно вносив зміни до попередньої податкової декларації, не застосовувалися жодні санкції, окрім однієї з двох таких: (а) якщо було подано виправлену податкову декларацію за 2016 рік податок до сплати збільшувався на 10% від суми податку на майно або доходи, про які не було заявлено; або (б) якщо уточнену податкову декларацію було подано у 2017 році, податок до сплати збільшувався на 20% від суми податку на майно або дохід, про які не було повідомлено.

Таким чином, бачимо, що деякі розвинені держави із стабільною економікою та низьким рівнем інфляції використовують податкову амністію як стимул розвитку економіки та вибудовування чесних відносин із державою. У цьому контексті наведемо міркування О. К. Ковальчук, яка зазначає, що оцінка податкової амністії передусім залежить від того, яка мета ставиться державою перед її впровадження й відповідно, який механізм її реалізації обирається для досягнення такої мети. Цілком зрозуміло, що будь-який правовий механізм, який використовується у сфері оподаткування, має оцінюватися комплексно, системно, оскільки запровадження неузгоджених і розрізнених механізмів буде негативно впливати як на оподаткування в цілому, так і на адміністрування податків і зборів. У цьому контексті важливо акцентувати увагу на тому, що впровадження податкової амністії в Україні має, перш за все, базуватися на конституційних засадах верховенства права та визначення України як правової держави (статті 1 і 8 Конституції України), а також з урахуванням правових позицій Європейського суду з прав людини і Конституційного Суду України [5, с. 98].

Цікавим є законодавчий досвід **Італії**. Законодавчий указ від 24 квітня 2017 р. № 50, який набув чинності 21 червня, запровадив деякі нові податкові заходи, спрямовані на стабілізацію державних доходів. Серед іншого, закон про перетворення (Закон від 21 червня 2017 р., № 96) [6] ввів (а) необов'язкове положення про податкову амністію, що охоплює незавершені судові процеси, і (б) нову процедуру, яка стосується випадків, коли неіталійські групи можуть подати заявку до податкової служби, Агентства доходів для оцінки ризику існування в минулому постійного представництва в Італії. Таке останнє положення, введене головним чином (але не виключно)

для вирішення позиції операторів цифрової економіки, отримало назву «веб-податок».

Навіть якщо Агентство доходів все одно має видати деякі постанови, щоб забезпечити правила реалізації, нижче наведено основні особливості таких процедур.

(А) Процедура податкової амністії щодо незавершених податкових спорів:

1. Судові спори, які можуть бути вирішені в рамках податкової амністії

Відповідно до процедури податкової амністії в Італії, платникам податків дозволяється врегулювати будь-які незавершені податкові спори проти податкової служби (на будь-якій стадії процесу), незалежно від результату проміжних рішень. Податкову амністію можна також застосувати щодо незавершених податкових судових процесів проти місцевих органів влади (наприклад, муніципалітетів, регіонів тощо), якщо такі органи вирішать до 31 серпня 2017 року застосувати цю процедуру до такого роду спорів. Податкові спори, які можуть бути вирішені, це ті, щодо яких платник податків подав до податкового органу апеляційну скаргу до суду першої інстанції до 24 квітня 2017 року.

У будь-якому випадку, податкова амністія не доступна для тих судових процесів, які були завершені внаслідок винесення остаточного рішення. Процедура не застосовується до податкових спорів щодо (а) власних ресурсів Європейського Союзу (передбачено рішеннями № 2007/436/CE та № 2014/335/UE Ради Європейського Союзу); (б) імпортного ПДВ; (в) сум, що підлягають сплаті як відшкодування державної допомоги.

2. Пільги, доступні за процедурою податкової амністії. Подаючи заяву на податкову амністію, платники податків повинні сплатити суми, зазначені в оскарженому повідомленні про оцінку чи іншому акті накладення (включаючи відсотки за прострочення платежу, нараховані до 60-го дня після вручення акта накладення), з повним стягненням штрафних санкцій та пені за прострочення.

У випадку, якщо судовий процес стосується лише пені або пені, не пов'язаної з податками, врегулювання досягається шляхом сплати 40% від заявленої суми. Вже сплачені суми (наприклад, у рамках попереднього стягнення) не підлягають поверненню, навіть якщо вони перевищують загальну суму, що підлягає сплаті згідно з податковою амністією.

(Б) Саморозкриття іноземних груп із потенційними незадекларованими постійними представництвами в Італії:

1. Прийнятні організації. Суб'єктами, які мають право на участь у процедурі, є іноземні компанії, що належать до транснаціональних груп з оборотом по-

над 1 млрд євро, які продають товари або надають послуги на території Італії на суму понад 50 млн євро за підтримки однієї або кількох пов'язаних компаній-резидентів Італії. Зазначимо, що оборот в 1 млрд євро розраховується на основі найвищого загального консолідованого доходу від продажу товарів або надання послуг за останній податковий період або за попередні два. Продажі на території Італії в розмірі 50 млн євро розраховуються на основі найвищих загальних доходів від продажів в Італії, здійснених іноземною юридичною особою або будь-якою з її пов'язаних компаній за останній податковий період або за попередні два.

2. Процедура. Процедура може бути активована іноземною юридичною особою, подавши спеціальну заявку, якщо вона бачить ризик потенційного існування постійного представництва (ПП) в Італії в минулих відкритих податкових періодах у зв'язку з допоміжною діяльністю, яку здійснює пов'язана Італійська сервісна компанія. Однак заявка неможлива, якщо вона подається після того, як існування ПП вже було оскаржено податковими органами Італії під час перевірки (або проти компанії-нерезидента, або проти італійської організації, яка здійснює допоміжну діяльність).

Заявка подається до Агентства доходів – в контексті програми відповідності кооперативу – з вимогою, щоб Агентство провело оцінку того, чи відповідає діяльність іноземної організації в Італії вимогам, які є підставою для ПП. Якщо Агентство доходів прийде до позитивного висновку про існування ПП в Італії в минулі податкові періоди, воно надішле іноземній компанії запрошення на врегулювання податку, щоб визначити, за згодою між сторонами, дохід, що відноситься до (прихованого) постійного представництва, пов'язаного з податковими періодами, за які минув граничний строк подання податкової декларації. Якщо пропозицію про врегулювання буде прийнято, між *Агентством доходів* та іноземною компанією буде укладено мирову угоду. Слід зазначити, що заявка, передбачена вищезгаданою процедурою, повністю відокремлена від можливості подати заявку на постанову, щоб визначити на майбутнє, чи існує ПП в Італії чи ні. Така альтернативна процедура буде застосовуватися [6; 7].

Бельгія. Фахівцями як найдосконаліший оцінюється бельгійський закон про амністію капіталу, який набрав чинності 16 січня 2004 року. Він передбачав, що в 2004 році бельгійці зможуть легалізувати кошти, отримані приватними особами від інвестицій за межами Бельгії. При цьому громадяни можуть: а) просто задекларувати ці кошти, без ввозу їх до Європи (у цьому випадку вони мають сплатити податок за ставкою 9%); або б) інвестувати їх у ЄС не менш ніж на три роки (у цьому випадку податок

знижується до 6%). За це вони одержують від податківців розписку, згідно з якою стосовно них не буде порушуватися кримінальна справа за укриття від оподаткування тих коштів, які ними раніше були вивезені, а тепер легалізовані. Проте інші фахівці вважають, що бельгійська амністія служить негативним прикладом. Очікування не виправдалися, в казну країни надійшло лише близько 1 млрд. євро або 6% від всієї запланованої суми [8].

Приміром, Уряд **Німеччини**, прийнявши в лютому 2003 року рішення про податкову амністію, пообіцяв усім громадянам, які легалізують тіньові кошти, не починати проти них звичайних заходів кримінального переслідування, якщо вони добровільно оголосять про розміри прихованих прибутків. Це рішення набрало чинності 1 липня 2003 року. Громадяни були зобов'язані до кінця 2003 року сплатити з цієї суми податок у розмірі 25%. У разі невиконання цієї вимоги сума податку збільшувалася до 35% з 1 січня 2004 року. Після цієї дати дія амністії припинилась, і податкові органи посилили полювання за недобросовісними підприємствами [8].

На підставі проаналізованого досвіду регламентації податкової амністії в Туреччині, а також таких країнах Європейського Союзу, як Італія та Люксембург, Бельгія, Німеччина, констатуємо, що такий інструмент активно застосовується державами для реалізації різних цілей, серед яких передусім можна виокремити фіскальну (передбачає наповнення бюджетів різних рівнів), а також стимулюючу (дозволяє платникам податків мінімізувати несприятливі наслідки за вчинення порушень податково-правових норм й сприяє першим крокам до побудови партнерських відносин між платниками податків та контролюючими органами). Вважаємо вивчення європейського досвіду впровадження податкової амністії необхідним кроком в сучасних умовах, оскільки Україна наразі знаходиться на шляху до вступу до Євросоюзу.

Крім того, як ми вже зазначали, в Україні у 2021 році було прийнято нормативно-правовий акт про запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів [1]. Підкреслимо, що з його прийняттям Україна вперше запровадила податкову амністію у вигляді одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб. У цьому контексті йдеться про офіційну можливість для громадян добровільно задекларувати активи, що їм належать, сплативши при цьому одноразовий збір до бюджету, але найголовніше – це відмова держави застосовувати до таких громадян фінансові санкції за несплату або сплату не в повному обсязі податків на такі доходи у свій час. Зазначимо, що привабливим для громадян є відсутність каральної функції, а навпаки

уможливилося виведення з тіні та легалізацію капіталу. Наслідком є уникнення відповідальності за несплату податків, а також сплата податків за зниженою ставкою [9, с. 409].

Згідно з п. 1 підр. 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України [10] сутністю податкової амністії є одноразове (спеціальне) добровільне декларування фізичними особами – резидентами (в т.ч. самозайнятими особами), фізичними особами – нерезидентами, однак які були резидентами на момент набуття об'єктів декларування або на момент отримання (нарахування) доходів, належних їм активів, розміщених на території України та/або за її межами, якщо такі активи фізичної особи були одержані (набуті) такою фізичною особою за рахунок доходів, що підлягали в момент їх нарахування (отримання) оподаткуванню в Україні та з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори відповідно до вимог законодавства з питань оподаткування та/або міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, та/або які не були задекларовані в порушення податкового та валютного законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом будь-якого з податкових періодів, що мали місце до 1 січня 2021 року. Законодавством визначені строки проведення такого декларування – з 1 вересня 2021 року до 1 березня 2023 року. Підкреслимо, що кінцевий строк одноразового добровільного декларування активів фізичних осіб було подовжено у зв'язку з впровадженням в Україні воєнного стану через збройну агресію росії проти нашої держави.

Кроком держави назустріч громадянам у рамках податкової амністії слід вважати знижену ставку, яка становить 5% та за якою можна легалізувати кошти, що зараховані на спеціальний банківський рахунок, нерухомість, автомобілі та інше майно, яке перебуває на території України. Також передбачені сприятливі умови для випадків неможливості одноразово сплатити 5% від суми активів, які є об'єктом амністії. У такому разі передбачена часткова сплата податкового зобов'язання протягом трьох років, однак ставка вже становитиме 6%, тобто 2% від вартості майна, що є об'єктом амністії із сплатою податкового зобов'язання трьома рівними частинами. У цьому контексті підкреслимо, що законодавцем уперше було впроваджено процедуру розстрочення у спосіб, відмінний від того, що закріплено у ст. 100 Податкового кодексу України – йдеться про Порядок відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків. Крім того, передбачено особливий порядок реалізації такого виду податкової амністії.

Висновки. Проаналізувавши досвід країн із різним рівнем розвитку економіки, констатуємо, що усі розглянуті країни або вже є діючими членами ЄС чи прагнуть до вступу до такого Союзу. Із досвіду цих країн ми бачимо схожу тенденцію у законотворчому процесі. Переважно, законодавчі акти спрямовані на економічно-вигідну та адекватну співпрацю між державою та платником податків. Тенденція закріплення досліджуваного інституту на державному рівні є впевненим кроком до детінізації економіки, як для малого, так і великого бізнесу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету: Закон України від 15.06.2021 р. № 1539-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу: Закон України від 25.12.2014 р. № 63-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/63-19#Text>.
3. Bazi alacaklarin yeniden yapilandirilmasi ile bazi kanunlarda degisiklik yapilmasi hakkında kanun. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/11/20201117.pdf>.
4. Luxembourg – Last Call for Tax Amnesty “Regularizations”. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/07/fa17-124.pdf>.
5. Kovalchuk O. Tax Amnesty: Essence, Features and Features of Application in Ukraine. *European Reforms Bulletin*. 2021. № 4. pp. 96-99.
6. New Italian rules on tax amnesty for pending litigations and self-disclosure of potential undeclared permanent establishments. URL: <https://www.maisto.it/content/file/taxalert/2017-03.pdf>.
7. Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo. (17G00112). URL: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2017/06/23/17G00112/sg>.
8. Михаліцька Н. Я., Верескля М. Р., Бойко О. Т. Проведення податкової амністії у світлі зарубіжного досвіду. *Ефективна економіка*. 2021. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2021/75.pdf.

9. Шульга Т. М., Бубнюк В. О. Податкова амністія: вітчизняне застосування та зарубіжний досвід. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 10. С. 408–410. URL: http://www.lsej.org.ua/10_2021/107.pdf.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2246>.

REFERENCES

1. Law of Ukraine on Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine on Stimulating the Shadowing of Income and Raising the Tax Culture of Citizens by Introducing a One -Time (Special) Voluntary Declaration by Individuals of their Assets due to Them and Payment of One -Time Fee to the Budget, 1539-IX (2021, June 15). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text> [in Ukrainian].
2. Law of Ukraine on Amendments to the Tax Code of Ukraine on the Peculiarities of Clarifying Tax Liabilities on Income Tax and Value Added tax in Case of tax Compromise is Used, 63-VIII (2014, December 25). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/63-19#Text> [in Ukrainian].
3. Bazi alacaklarin yeniden yapilandirilmesi ile bazi kanunlarda deęişiklik yapilmasi hakkında kanun. Retrieved from: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/11/20201117.pdf> [in Turkish].
4. Luxembourg – Last Call for Tax Amnesty «Regularizations». Retrieved from: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/07/fa17-124.pdf>.
5. Kovalchuk, O. (2021). Tax Amnesty: Essence, Features and Features of. Application in Ukraine. *European Reforms Bulletin*, 4, 96–99.
6. New Italian rules on tax amnesty for pending litigations and self-disclosure of potential undeclared permanent establishments. Retrieved from: <https://www.maisto.it/content/file/taxalert/2017-03.pdf>.
7. Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo. (17G00112). Retrieved from: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2017/06/23/17G00112/sg>.
8. Mykhalitska, N. Ya., Vereskliia, M. R. & Boiko, O. T. (2021). Implementation of tax amnesty in the light of foreign experience. *Efektivna ekonomika*. Retrieved from: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2021/75.pdf [in Ukrainian].
9. Shulha, T. M. & Bubniuk, V. O. (2021). Tax amnesty: domestic application and foreign experience. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*, 10, 408–410. Retrieved from: http://www.lsej.org.ua/10_2021/107.pdf [in Ukrainian].
10. Tax Code of Ukraine, 2755-VI (2010, December 2). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2246> [in Ukrainian].

TOKAREVA KATERINA

PhD in Law, Acting Head of the Department of Law of the Academician Yuriy Bugay
International Scientific and technical university, Senior Researcher of the Scientific and Research Institute
of Providing Legal Framework for the Innovative Development of NALS of Ukraine

NATIONAL AND FOREIGN EXPERIENCE IN IMPLEMENTING TAX AMNESTY: COMPARATIVE LEGAL ASPECT

Problem setting. The article examines the legal regulation of such an institution as tax amnesty in different countries of the world. It is emphasized that in each country the introduction of such an institution has its own peculiarities of consolidation and implementation. At the same time, such peculiarities are due to various factors, for example, such as: the territorial and budgetary structure of the State, the model of the tax system, the model of relations between authorized and obligated participants of tax relations, etc.

Analysis of recent researches and publications. Tax amnesty, the prospects for its implementation, and the experience of foreign countries have been the subject of research by such scholars as I. Bezzub, A. Glazova, O. Dmytryk, O. Makukh, I. Prykhodko, O. Slizko etc.

The target of the research is to make a comparative legal analysis of the implementation of tax amnesty in the Ukraine and abroad.

Article's main body. Based on the analysis of the legal mechanisms of tax amnesty in such countries as Turkey, Germany, Luxembourg, and Italy, the author emphasizes that such positive experience is of great importance for Ukraine. Such an approach is due to the fact that almost all of the countries in question are already current EU members or are seeking to join the Union. It is emphasized that their legislative acts are aimed at economically beneficial and adequate cooperation between the state and the taxpayer. The tendency to consolidate the institution under study at the State level is a confident step towards de-shadowing of the economy, both for small and large businesses.

Conclusions and prospects for the development. The article also examines some peculiarities of tax amnesty regulation in Ukraine. In particular, the author refers to such a type of tax amnesty as a one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals. It is emphasized that this declaration is characterized by the presence of its own legal mechanism. At the same time, such a mechanism is not identical to the mechanisms of tax amnesty in foreign countries. It is emphasized that the national tax legislation of Ukraine for the first time introduced a mechanism of alternative rates of fee for a one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals. It should be noted that such an alternative is inextricably linked to the installment procedure, which differs significantly from the traditional mechanism of taxpayers' tax debt installment.

Key words: taxation, legal regulation, tax amnesty, one-time (special) voluntary declaration, declaration of assets of individuals, legal mechanism of declaration, foreign experience.

За ДСТУ 8302:2015 цю статтю слід цитувати:

Токарева К. О. Національний та іноземний досвід впровадження податкової амністії: порівняльно-правовий аспект. *Право та інновації*. 2022. № 4 (40). С. 107–114.