

## РИЗИКИ ОДНОРАЗОВОГО ДОБРОВОЛЬНОГО ДЕКЛАРУВАННЯ В АСПЕКТІ ПОДАТКОВОЇ ЗЛОЧИННОСТІ

### RISKS OF ONE-TIME VOLUNTARY DECLARATION IN THE ASPECT OF TAX CRIME

Довгань Б.В., студентка III курсу юридичного факультету  
Донецький національний університет імені Василя Стуса

Мовчан Р.О., д. ю. н.,  
професор кафедри конституційного,  
міжнародного і кримінального права  
Донецький національний університет імені Василя Стуса

У статті порушено проблему окремих ризиків проведення податкової амністії в Україні (2021 р.) в контексті аналізу рівня злочинності у сфері ухилення від сплати податків та зборів. Зроблено припущення про те, що одноразове (спеціальне) добровільне декларування є способом виправдати неефективну діяльність правоохоронних органів щодо розслідування кримінальних правопорушень за ст. 212 КК України. Встановлено, що низькі показники наповнення державного бюджету протягом проведення податкової амністії пояснюються тісним зв'язком кримінально караним ухиленням від сплати податків та зборів та інших злочинних діянь, передбачених КК України, які, у свою чергу, декларуванню не підлягають. Проаналізовано, що одноразове (спеціальне) добровільне декларування, з одного боку, може слугувати приманкою для виявлення незаконно легалізованих доходів та низки інших кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, а з іншого – більшість суб'єктів оподаткування не можуть скористатися декларуванням, адже здебільшого, крім порушення ст. 212 та 212-1 КК України, має місце сукупність з іншими злочинними діяннями. Визначено, що відсутність комплексної стратегії виходу держави з податкової амністії є перешкодою здійсненню декларування. Наголошено на тому, що питання прийняття закону про непрямі методи податкового контролю потребує уваги законодавця з урахуванням посилення відповідальності як до тих платників податків, які не скористалися податковою амністією, так і тих, які скористалися, але надалі продовжать ухилятися від сплати, або будуть задіяні у різноманітних незаконних податкових схемах, або ввели державу в оману щодо відсутності нелегальних активів на момент декларування. Обґрунтовано, що сучасний стан економіки держави та проведення воєнних дій на території України перешкоджають отриманню максимально позитивних результатів податкової амністії.

**Ключові слова:** податкова амністія, одноразове добровільне декларування, ухилення від сплати податків та зборів, кримінальна відповідальність.

The article raises the issue of Ukrainian tax amnesty (2021) certain risks in the context of analyzing the crime rate in the field of the tax and fee evasion. It was suggested that a one-time (special) voluntary declaration was a way to justify the ineffective activity of law enforcement agencies to investigate criminal offenses under Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine. It was established that the low filling of the state budget from the tax amnesty could be explained by the close connection of the criminal offense for the tax and fee evasion and other criminal offenses that were not subject to declaration. It is analyzed that, one-time (special) voluntary declaration can serve as bait to detect illegally legalized income and a number of other criminal offenses in the field of taxation and, on the other hand, – most taxpayers can not use the declaration because for the most part, except in violation of Art. 212 and 212-1 of the Criminal Code of Ukraine, there is a set of other criminal acts. It is determined that the lack of a comprehensive strategy for the state to withdraw from the tax amnesty is an obstacle to the declaration implementation. It is emphasized that the adoption of the law on indirect methods of tax control needs the attention of the legislator taking into account the strengthening of responsibility for those taxpayers who did not use the tax amnesty and those who used but will continue to evade payment or will be involved in various illegal tax schemes or misled the state about the absence of illegal assets at the time of declaration. It is substantiated that the current state of the state's economy and the military action on the territory of Ukraine prevent the receipt of the most positive results of the tax amnesty.

**Key words:** tax amnesty, one-time voluntary declaration, evasion of taxes and fees, criminal liability.

**Актуальність та постановка проблеми.** 15 червня 2021 р. вітчизняні парламентарії прийняли Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» (далі – Закон № 1539-IX) [1]. Його метою було задекларовано виведення з тіні доходів, прихованих від оподаткування, що, за задумом авторів відповідної ініціативи, сприятиме підвищенню ефективності протидії розмиванню податкової бази, залученню в економіку України додаткових ресурсів та її активізації, підвищенню податкової культури громадян.

Одним же із наслідків ухвалення згаданого Закону стало внесення змін до Кримінального кодексу України (далі – КК України), які стосуються скасування кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування на період здійснення одноразового добровільного декларування (ч. 6 ст. 212 та ч. 5 ст. 212-1, відповідно) [2].

На доктринальному рівні наразі точиться активна дискусія щодо ефективності такої законодавчої новації. Серед вчених, які досліджували проблематику кваліфікації діянь, передбачених ст. 212 та ст. 212-1 КК України, варто виділити праці О. Дудорова, О. Мовчана [3], В. Олійниченка [4], В. Останіна [5] та багатьох інших. Питанню аналізу безпосередньо податкової амністії присвятили наукові роботи О. Грін [6], Д. Каменський [7], С. Мовчун [8], І. Приходько [9] та інші. Водночас маємо констатувати, що одноразове добровільне декларування здебільшого розглядається в аспекті податкового законодавства, а тому здійснення податкового компромісу переважно оцінюється науковцями в контексті збільшення ефективності роботи податкової системи та сприяння економічному зростанню. Натомість питання розгляду податкової амністії як протидії злочинності у сфері ухилення від сплати податків на доктринальному рівні являється малодослідженим.

**Метою** роботи є оцінка ризиків податкової амністії в Україні в контексті аналізу рівня злочинності у сфері ухилення від сплати податків, а також пошук можливих шляхів удосконалення законодавства у частині, що досліджується.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до інформаційної довідки Інформаційно-дослідницького центру

Верховної Ради України (далі – ВРУ) під «амністією капіталів» («податковою амністією») розуміється сукупність адміністративних та економічних заходів держави, спрямованих на повну чи часткову легалізацію фінансових ресурсів тіньового ринку та господарських процесів, що раніше вважалися незаконними, а також помилування осіб, які здійснили правопорушення з метою зменшення оподаткованої бази чи відмови від сплати податків [10, с. 2].

У Законі № 1539-IX процес податкової амністії передбачено здійснити шляхом одноразового (спеціального) добровільного декларування – це особливий порядок добровільного декларування фізичною особою, належних їй 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 ВРУ, та/або які не були задекларовані в порушення податкового та валютного законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом будь-якого з податкових періодів, що мали місце до 1 січня 2021 року.

У контексті доцільності здійснення податкової амністії варто дослідити показники здійснення кримінальних правопорушень (далі – к. пр.) у сфері оподаткування та притягнення неплатників до відповідальності.

Відповідно до офіційної статистики Офісу Генерального прокурора, за період січень-грудень 2021 р. за ст. 212 КК України було обліковано 760 к. пр., повідомлення про підозру було вручено 53 особам, 46 проваджень направлено до суду, з них лише 24 з обвинувальним актом, інші – з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності. За цей же період 194 кримінальні провадження було закрито. Стосовно ж ст. 212-1 показники є дещо нижчими за попередні: за 2021 р. обліковано 24 к. пр., з них в 13 було повідомлено про підозру, 13 проваджень направлено до суду, причому з них лише 3 з обвинувальним вироком, а інші – з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності. А вже за січень 2022 р. за ст. 212 КК України було обліковано 29 к. пр., у той час як за ст. 212-1 КК України – 1 (по жодній справі рішень не прийнято) [11]. Зважаючи на порівняно низькі показники злочинності за ст. 212-1 КК України, подальший аналіз податкової амністії доцільно здійснювати в контексті ст. 212 КК України.

Щодо результатів судового розгляду, то, за 2014 р. обвинувальні вирокі за ухилення від сплати податків та зборів було винесено 82 особам, в 2015 р. – 52, в 2016 р. – взагалі жодній, в 2017 р. – 9, у 2018 р. – 13, у 2019 р. – 11, в 2020 р. – лише 4. Натомість кількість закритих судами кримінальних проваджень є, порівняно з попередніми показниками, просто величезною: якщо в 2016 р. вона склала 32, то в 2017 р. – вже 206, у 2018 р. – 198, у 2019 р. – 258, а в 2020 р. – 117 [12]. За три квартали 2021 р., що передували початку дії податкової амністії суди постановили 11 обвинувальних, 7 виправдувальних вироків та 71 ухвалу про звільнення від кримінальної відповідальності [13]. Існує припущення, що така ситуація зумовлена тим, що ці кримінальні провадження фактично слугують засобом тиску на платників податків, натомість насправді підстав для їх початку не було. Однак, на жаль, це не свідчить про високу податкову культуру населення, а навпаки – про високий рівень тіньової економіки та малоефективність роботи правоохоронних органів в питанні виявлення, розкриття та розслідування к. пр. за ст. 212 КК України.

Логічні пояснення існування згаданого феномену наводять О. О. Дудоров та Р. О. Мовчан. Зокрема, аргу-

ментуючи відповідну статистичну закономірність, фахівці влучно зазначають, що розслідування економічних к. пр., у томі числі й передбачених ст. 212 та 212-1 КК України, традиційно вважається одним із найбільш складних для правоохоронних органів. Причому, це пов'язано не лише зі складністю відповідних кримінально-правових заборон (бланкетність і проблемність доказування), а й зі специфічними властивостями особи кримінального правопорушника, яка, як відомо, вирізняється високим освітнім та інтелектуальним рівнем, а також маскуваням злочинної діяльності. Крім того, аналізуючи законодавство в частині збільшення кількісних показників матеріальної шкоди як ознаки к. пр. (Закону від 18 вересня 2019 р.), передбаченого ст. 212 КК, учені наголошують, що пропонується гуманізація кримінальної відповідальності є юридично необґрунтованим кроком, який може призвести до ненадходження до державного та (або) місцевих бюджетів України значних сум грошових коштів, а отже, до недофінансування багатьох бюджетних сфер нашої держави (у т. ч. соціальної), адже механізми податкового контролю, передбачені чинним податковим законодавством, досить часто менш ефективні порівняно із запобіжним впливом кримінально-правових санкцій [3, с. 131–132].

Ці зауваження вдало характеризують також і новацію законодавця щодо запровадження податкової амністії, адже вона передбачає не просто послаблення відповідальності шляхом зміни санкції, а звільнення від кримінальної відповідальності за вчинення відповідного діяння. Відтак, держава, замість пошуку ефективних механізмів у боротьбі зі злочинністю за несплату податків та зборів, переклала тягар тінізації економіки з правоохоронних органів на безпосередньо громадян.

Так, згідно із Законом № 1539-IX особи, які мають право скористатися одноразовим (спеціальним) добровільним декларуванням та не скористаються ним, вважаються такими, що повідомили контролюючий орган про відсутність у власності станом на дату завершення періоду проведення декларування (1 вересня 2022 р.) активів, набутих за рахунок доходів, з яких не сплачено або сплачено не в повному обсязі податки і збори, та/або склад і обсяг таких активів перебуває у межах, визначених п. 10 підрозд. 9-4 (п. 3 підрозд. 9-4 розд. XX «Перехідні положення» ПК України).

В аспекті співвідношення рівня податкової злочинності з ініціативою введення одноразового добровільного декларування держава значно виграє, адже окрім наповнення бюджету, безумовною перевагою аналізованої законодавчої новації є легалізація тіньових активів. Як заявив в. о. Голови Державної податкової служби України Є. Олейніков, головним очікуванням від реалізації Закону є не надходження значних коштів безпосередньо від декларування, а, перш за все, вирішення системної проблеми, яка триває ще з кінця 90-х років – легалізації доходів та власності. Іншими словами, йдеться про можливість для бізнесу вивести свої активи «з тіні» та у подальшому активно здійснювати підприємницьку діяльність і залучати інвестиції [14].

Що стосується наповнення бюджету, то на початку кампанії уряд очікував, що за рік прибуток складатиме 25 млрд грн [15]. Натомість за офіційними даними Державної податкової служби України станом на 31 січня 2022 р. у рамках кампанії одноразового декларування громадяни задекларували активи вартістю 1,3 млрд грн. Сума задекларованого до сплати збору склала 79,1 млн грн [16].

При цьому, якщо поррахувати сумарний розмір штрафів, призначених судом в 11 обвинувальних вироків за ст. 212 КК України, розміщених в Єдиному державному реєстрі судових рішень, то загальна сума становитиме 79 млн 284 тис. 996 грн. Як бачимо, вона дуже наближена до задекларованого збору. Однак до уваги треба брати те, що покарання призначалося за старими санкціями (дій-

сними до 1 січня 2021 р.), а показник задекларованих активів взятий за п'ять місяців дії податкової амністії.

Водночас виникає питання: а на скільки дієвою може бути податкова амністія в контексті виведення основної маси тіншових активів?

За даними типологічного дослідження «Відмивання доходів від податкових злочинів» (2020 р.), проведеного Державною службою фінансового моніторингу України, структура тіншової економіки в Україні не сконцентрована у сфері незареєстрованого підприємництва або дрібних послуг та торгівлі. Наймасштабніші інструменти ухилення від сплати податків застосовуються в Україні великими підприємствами, які домінують у своїх галузях і зазвичай мають політичний захист та імунітет від контролю фіскальних і правоохоронних органів. Так, збитки від офшорних схем за 2019 р. становили близько 130–220 млрд грн на рік. Більшість виявлених схем легалізації незаконних доходів здійснювалися за сприяння організованих професійних мереж з відмивання коштів, що надавали різноманітні послуги з ухилення від оподаткування в т. ч. використання підставних («фіктивних») юридичних або фізичних осіб за рахунок підробки документів [17, с. 14, 63].

Тому в питанні формування тіншових активів мова йде не просто про ухилення від сплати податків, а про здійснення низки к. пр. у сукупності зі ст. 212 КК України. З цим твердженням погоджуються й інші науковці.

Так, С. Мовчун вважає, що основна перепона для проведення податкової амністії в Україні – це високий рівень корупції, а для проведення амністії капіталу – це масштабність «офшоризації» і слабкість державної влади [8, с. 124].

О. Дудоров стверджує, що кошти, не сплачені як податки або інші обов'язкові платежі, виступати предметом відмивання «брудних» доходів (ст. 209 КК України) [18, с. 334].

У свою чергу В. Останін, класифікуючи способи ухилення від сплати податків, пропонує виділяти дві групи: 1) ухилення від сплати обов'язкових внесків до бюджетів та державних цільових фондів, що використовуються при вчиненні злочинів у сфері діяльності, що не заборонена законом; 2) ухилення від оподаткування у сфері протизаконної, нелегальної діяльності [5, с. 13].

З огляду на це виникає питання, а яким чином сукупність ст. 209 та 212 КК України відобразиться на проведенні податкової амністії?

Слід зауважити, що в ч. 13 підр. 9 Закону № 1539-IX закріплено: податкова перевірка не проводиться щодо джерела отримання декларантом чи фізичною особою доходів, за рахунок яких було одержано (набуто) задекларовані активи. Зокрема, це не стосується відомостей стосовно вартості та місцезнаходження активів. Однак, при внесенні коштів на рахунок банку буде проводитися первинний фінансовий моніторинг, тобто діяльність щодо виявлення незаконно отриманих доходів та запобігання фінансуванню тероризму (якщо сума операції дорівнює або перевищує 400 тис. грн). Також варто наголосити, що існують ризики тимчасової втрати вільного використання коштів під час здійснення фінансового моніторингу банком. Наприклад, якщо активи будуть заблоковані. При цьому, такі випадки можуть бути пов'язані не лише зі злочинною діяльністю, а й з певними проблемами в роботі банку.

Загалом процедура банківської перевірки є логічною, адже згідно із Законом № 1539-IX об'єктами декларування не можуть бути активи, набуті внаслідок вчинення к. пр., окрім пов'язаних з ухиленням від сплати податків та єдиного внеску, чи здійснених у сфері валютного законодавства або захисту економічної конкуренції.

У цьому контексті слушно виглядає позиція Д. Каменського, який зазначає наступне: «Оскільки на момент декларування ніхто не зобов'язаний вказувати

джерело отримання активів, то після сплати визначеної суми спеціального податку всі активи вважаються амнітованими та, відповідно, ніхто не може почати перевірку законності їх придбання. Отримуємо таке собі замкнуте коло – нормативний запобіжник щодо недопустимості амнітування злочинних доходів нібито є, однак він а ргіорі не працює» [7, с. 12].

Власне, саме в цьому питанні криється своєрідний «підводний камінь» запровадженої податкової амністії. З одного боку, про приховану банківську перевірку в Законі № 1539-IX нічого не йдеться, тому це може бути додатковим способом виявлення злочинців у сфері відмивання доходів. Для з'ясування тонкощів банківської перевірки необхідно звертатися до підзаконних актів, зокрема, постанови Правління НБУ «Про затвердження Положення про порядок відкриття та ведення поточних рахунків із спеціальним режимом використання в національній та іноземних валютах, банківських металах для цілей одноразового (спеціального) добровільного декларування» (п. 6). У ній регламентовано можливість звернення банків до державних та правоохоронних органів, а також до реєстраторів щодо походження доходів декларанта.

З іншого боку, більшість злочинців, задіяних у незаконних схемах, навряд чи будуть виводити незаконні активи «з тіні», тим паче, що Законом № 1539-IX їм це заборонено. В цьому приховується основна причина повільного наповнення бюджету від добровільного декларування.

Варто зауважити, що, за даними згаданого вище типологічного дослідження [17, с. 59], основними схемами ухилення від сплати податків, окрім використання професійних мереж з відмивання коштів, є різноманітні операції з порушенням митного законодавства (контрабанда); здійснення фінансових операцій з оплати товарів/послуг, які мають ознаки підприємницької діяльності, через систему миттєвих платежів на особисті рахунки фізичних осіб; надання підроблених документів для підтвердження джерел походження готівкових коштів; фіктивні операції; здійснення «транзитних» операцій в значних обсягах з мінімізацією залишків по рахунках підприємства на кінець робочого дня; невідповідність задекларованих фізичними особами доходів обсягам проведених ними фінансових операцій; використання криптоактивів для уникнення оподаткування доходів тощо.

Відповідні зміни до КК України щодо податкової амністії внесені лише до статей 212 та 212-1, а отже, якщо має місце сукупність з іншими нормами кримінального законодавства, про звільнення від кримінальної відповідальності мова йти не може. Наприклад, якщо вчинено протиправне діяння, передбачене ст. 366 КК України (щодо документів податкової та/або фінансової звітності, митних декларацій, податкових накладних, первинних документів, іншої звітності з податків, зборів (обов'язкових платежів), ст. 367 ККУ (якщо к. пр. пов'язане з порушенням вимог податкового, митного, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи) тощо, то добровільне декларування не буде здійснено. На цьому також наголошує В. Олійниченко: несплата податків та зборів може бути вчинене як у спосіб бездіяльності (особа буде нести відповідальність тільки за ст. 212 КК України), так і у спосіб підробки документів (ст. 358 або ст. 366 КК), що веде за собою сукупність к. пр. [4, с. 204].

Це також створює підстави для виявлення нових порушників при банківському моніторингу щодо осіб, які неналежним чином ознайомилися із податковим законодавством та бажали легалізувати свої активи.

Власне, питання про те, як довести банку, що кошти мають легальне походження (коли мова йде лише про порушення статей 212, 212-1 КК України), якщо вони весь час були тіншовими активами, та чи не використовує держава «явку з повинною» як зброю проти недобросовісних плат-

ників в майбутньому, залишається чи не найбільш дискусійним аспектом відповідної проблематики. Низький рівень наповнення державного бюджету від податкової амністії порівняно з очікуваними результатами говорить про низький показник довіри громадськості до влади.

Крім того, викликає занепокоєння інша проблема – ставлення добросовісних платників податків до добровільного одноразового декларування. У цьому аспекті проявляється своєрідна несправедливість: одні повинні сплачувати постійно за фіксованими ставками, інші можуть ігнорувати норми законодавства, а потім уникнути відповідальності через сплату заборгованого за багато нижчими ставками.

Можна припустити, що рівновагу в цьому аспекті буде відновлено після закінчення податкової амністії. Звільнення від відповідальності можливе лише щодо несплати податків в період до 1 січня 2021 р. (ч. 1 ст. 1 підп. 9 Закону № 1539-ІХ). Передбачається, що надалі особа буде сумлінно сплачувати податки. На тих же, хто не скористаються одноразовим декларуванням, чекають жорстокі санкції. Відтак, як повідомляє глава парламентського комітету з питань фінансів, податків і митної політики Д. Гетьманцев, Кабінет Міністрів України готує внесення до ВРУ законопроекту про так звані непрямі методи податкового контролю. Платник податків буде зобов'язаний доплачувати за витрати, походження яких не зможе пояснити [19]. На нашу думку, не досить логічним виглядає те, що такий законопроект (а ще краще закон, який мав би набрати чинності вже 1 вересня 2022 р.) досі відсутній, адже його прийняття слугувало б додатковим стимулом для здійснення декларування. Натомість сьогодні така можливість існує лише як певна законодавча ідея. Слід додати, що не вирішеними залишаються такі питання: які санкції буде застосовувати держава до тих, хто скористається добровільним декларуванням, але після цього знову почне ухилятися від сплати податків, або ж будуть задіяні у різноманітних незаконних податкових схемах, або ввели державу в оману щодо відсутності нелегальних активів на момент декларування.

Як стверджує І. Приходько, зарубіжний досвід проведення податкових амністій свідчить про те, що їхня ефективність залежить від стану економіки країни, рівня довіри населення до уряду та ефективності сформованої в країні системи податкового контролю. У країнах з депресивною економікою результати податкових амністій не лише не приносять очікуваних надходжень, але й призводять до послаблення податкової дисципліни. Тобто, платники податків бояться за стан власної конкурентоспроможності на ринку послуг. Красномовним підтвердженням цього стала проведена в Україні невдала податкова амністія 2014 р.: у відсотковому співвідношенні в податковому компромісі взяло участь лише 0,5 % платників податків, в бюджет надійшло 131 млн грн, натомість втрати становили 1 млрд грн [9, с. 170].

Запроваджуючи одноразове (спеціальне) добровільне декларування в 2021 р., законодавець не в останню чергу спирався на досвід Аргентини, в якій вдалося вивести з «тіні» 116,8 млрд дол. США, та Індонезії, де обсяг задекларованих капіталів становив 366 млрд дол. США [10, с. 2–3]. Водночас слід обов'язково враховувати те, що в цих країнах податкова амністія проходила не в умовах виходу з глобальної кризи (2020 р.), спричиненої пандемією Ковід-19. А початок повномасштабної війни на території України 24 лютого 2022 р., фактично на екваторі реалізації відповідної законодавчої новації, взагалі ставить під сумнів можливість її вдалого завершення.

**Висновки.** За результатами проведеного дослідження можна дійти наступних висновків: по-перше, податкова амністія є способом виправдати неефективну діяльність правоохоронних органів в розслідуванні к. пр. у сфері ухилення від сплати податків; по-друге, низькі показники наповнення державного бюджету протягом проведення амністії пояснюються тісним зв'язком податкових правопорушень та інших злочинних діянь, передбачених КК України, які, у свою чергу, декларуванню не підлягають. Відтак, з одного боку, одноразове добровільне декларування може слугувати приманкою для виявлення незаконно легалізованих доходів та низки інших к. пр. у сфері оподаткування, а з іншого – дослідження схем ухилення від сплати податків дає підстави припускати, що їх суб'єкти не можуть скористатися декларуванням, адже здебільшого, крім порушення ст. 212 та 212-1 КК України, має місце сукупність з іншими нормами; по-третє, відсутність комплексної стратегії виходу держави з податкової амністії є перешкодою здійсненню декларування. Відповідно, питання прийняття закону про непрямі методи податкового контролю потребує уваги законодавця з урахуванням посилення відповідальності як до тих платників податків, які не скористалися податковою амністією, так і тих, які скористалися, але надалі продовжать ухилятися від сплати, або будуть задіяні у різноманітних незаконних податкових схемах, або ввели державу в оману щодо відсутності нелегальних активів на момент декларування; по-четверте, сучасний стан економіки та воєнні дії на території України перешкоджають отриманню максимально позитивних та об'єктивних результатів податкової амністії.

Отже, в цілому податкова амністія в умовах сьогодення та в співвідношенні з рівнем податкової злочинності є не до кінця виправданою. Акцент законодавця має бути спрямованим на створення ефективного механізму виявлення та розслідування к. пр. у сфері ухилення від сплати податків та різноманітних податкових схем, аби в громадськості не виникало питань щодо несправедливості кримінальної відповідальності. Натомість добросовісні платники податків мають отримувати певні податкові привілеї та гарантії для здійснення підприємницької діяльності, а не навпаки – неплатники.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14. № 15–16. № 17. Ст. 112 (із змінами).
2. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25–26. Ст. 131 (із змінами).
3. Дудоров О., Мовчан Р. Розвиток законодавства України про кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності: проблеми і тенденції. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка*. 2020. Вип. 4 (92). С. 120–140.
4. Олійниченко В. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Підприємництво, господарство і право*. 2018. Вип. 4. С. 201–208.
5. Останін В. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Нац. акад. внутр. справ. Київ, 2004. 20 с.
6. Грін О. Ризики та очікування від податкової амністії в Україні 2021–2022 років. *Scientific community: interdisciplinary research*. 2022. Вип. 96. С. 210–215.
7. Каменський Д. «Податкова амністія» у правовій державі: зарубіжний досвід, вітчизняні перспективи. *Вісник пенітенціарної асоціації України*. 2021. Вип. № 2 (16). С. 5–16.
8. Мовчан С. Податкова амністія як засіб легалізації активів. *InterConf*. 2020 (34). С. 122–125.
9. Приходько І. Перспективи проведення податкової амністії капіталів фізичних осіб в Україні (з урахуванням результатів податкового компромісу 2014 року). *Підприємництво, господарство і право*. 2018. Вип. 4. С. 168–172.

10. Амністія капіталу: міжнародний досвід : інформаційна довідка Інформаційно-дослідницького центру Верховної Ради України. 2020. С. 7. URL: <https://cutt.ly/hOLketp> (дата звернення: 04.02.2022).
11. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. *Офіційний веб-портал Офісу Генерального прокурора*. URL: <https://cutt.ly/DOLneXj> (дата звернення: 31.03.2022).
12. Протидія економічній злочинності в Україні в 2020 році: стан і проблеми (Частина 2). *Веб-портал LEXINFOR Юридичні новини України*. URL: <https://cutt.ly/JOLkLTa> (дата звернення: 05.02.2022).
13. Статистична інформація про стан злочинності та результати прокурорсько-слідчої діяльності. *Офіційний веб-портал Генеральної прокуратури України*. URL: <https://cutt.ly/pDA1Dpu> (дата звернення: 31.03.2022).
14. Євген Олейніков: головне очікування від Закону про податкову амністію – можливість для бізнесу вивести свої активи з «тіні» та у подальшому активно здійснювати і залучати інвестиції. *Офіційне видання Державної фіскальної служби України*. URL: <https://cutt.ly/SOLEmHD> (дата звернення: 06.02.2022).
15. Що чекає українців після завершення податкової амністії? *Веб-портал LEXINFOR Юридичні новини України*. URL: <https://cutt.ly/6OLEVn5> (дата звернення: 07.02.2022).
16. У рамках кампанії одноразового декларування громадяни задекларували активи вартістю 1,3 млрд гривень. *Офіційний веб-портал державної податкової служби України*. URL: <https://cutt.ly/tOLRh3a> (дата звернення: 07.02.2022).
17. Відмивання доходів від податкових злочинів: типологічне дослідження Державної служби фінансового моніторингу України, затверджене Наказом Державної служби фінансового моніторингу України від 21.12.2020. № 122. С. 78.
18. Дудоров О. Кримінальне право: теорія і практика (вибрані праці). К. : Ваіте, 2017. 872 с.
19. Офіційна сторінка Данила Гетьманцева у Facebook. URL: <https://cutt.ly/uOLPAEa> (дата звернення: 05.02.2022).