

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32837/chern.v0i1.53>**О. О. Пунда**доктор юридичних наук, доцент,
провідний науковий співробітникУніверситету державної фіскальної служби України
orcid.org/0000-0002-9175-3141

ЗАСТОСУВАННЯ ПРОГРАМ ДОБРОВІЛЬНОГО РОЗКРИТТЯ ДОХОДІВ (VOLUNTARY DISCLOSURE AND COMPLIANCE PROGRAM) У СВІТОВІЙ ПРАКТИЦІ ТА МОЖЛИВОСТІ ЇЇГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена питанням світової 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. Водночас програми 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 інших країн використовують постійні та тимчасові програми добровільного розкриття доходів. Зазвичай 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. 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. 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. Практика застосування Програм добровільного розкриття доходів у США та інших країнах демонструє ефективність застосування такого механізму у поєднанні з іншими активними заходами під час здійснення податкового контролю та розслідування справ, пов'язаних з ухиленням від сплати податків.

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

Punda O. O. APPLICATION OF VOLUNTARY DISCLOSURE AND COMPLIANCE PROGRAMS IN WORLD PRACTICE AND POSSIBILITIES OF THEIR USE IN UKRAINE

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. The practice of using voluntary income disclosure programs in the United States and other countries demonstrates the effectiveness of such a mechanism in combination with other active measures in the implementation of tax control and investigation of cases of tax evasion.

Key words: tax liabilities, tax-free income, liability, voluntary income disclosure program.

Актуальність проблеми. Упродовж останніх років добровільне розкриття даних (інформації про доходи) дало змогу податковим органам у всьому світі отримати інформацію про тисячі інвестицій в офшори [1]. Неоподатковані доходи, отримані від таких схем, носили винятково значний характер. Водночас це підштовхнуло уряд у багатьох країнах до використання інструментарію «програм добровільного розкриття доходів».

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 (на жаль, в Україні статистика 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 [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. 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, передусім США як лідера з застосування подібних програм, у науковій літературі відсутній.

Метою статті є аналіз практики застосування Програм добровільного розкриття доходів (Voluntary Disclosure and Compliance Program) у світовій практиці та можливості його використання в Україні.

Виклад основного матеріалу. 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 зазвичай пропонують податкові стимули, такі як зменшені штрафи та нарахування відсотків, а також певну форму захисту від судового переслідування (імунітети). Зазвичай 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, коштом 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 [3].

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 [3].

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 [4].

У США «Угода Добровільного Розкриття» є програмою, за допомогою якої платники податків можуть 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.

Основними позитивними рисами добровільного розкриття доходів зазвичай вважають:

- 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 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. Зазвичай програми добровільного розкриття передбачають відмову органів державної влади від накладення будь-яких штрафів за будь-який попередній податковий період у зв'язку із «Угодою про Добровільне Розкриття»;

- зменшення відсотку під час оподаткування. На практиці окремі держави звільняють заявника від їх сплати. 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 зазвичай 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 періоді, заявленому у програмі, і зазвичай органи влади більше зосереджуються на розумінні та підтвердженні розмірів доходів, заявлених під час укладання 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 свої зусилля на поточних і майбутніх періодах виконання податкового обов'язку;

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

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, які самостійно (за власною волею) погодилися платити та сплатили податки, офіційно пропонуються значні стимули. Такими стимулами є незастосування фінансових штрафів та непорушення кримінальних справ проти них [5].

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 розкрити інформацію проти нього.

Для того, аби підпадати під дію Програми в штаті Нью-Йорк, заявник повинен відповідати таким критеріям: він не повинен бути об'єктом поточно-го 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 брати участь як співучасник у операціях з уникання податків (a tax avoidance transaction) (загальновідомих як податковий прибуток), що є підзвітними федеральним агенціям чи Нью-Йоркській Державній Агенції [5].

У разі 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 [5]. Після цього відбувається внесення необхідного платежу, що може за необхідності вноситися у розстрочку.

Як і в штаті Нью-Йорк, Департамент Служби доходів і зборів штату Коннектикут 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 [6].

Незалежно від того, сталася несплата податків через відсутність інформації про податкове законодавство Коннектикуту чи через навмисне уникання платежів, платникам податків, які добровільно розкрили несплату або недоплату ними податків, загалом 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 [6]. Форма «розкриття» (письмовий запит) повинен містити таку 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 [6].

Програми добровільного розкриття доходів можна об'єднати у дві категорії – *постійні програми* та *тимчасові програми*. Деякі програми мають непостійний (періодичний) та короткостроковий характер, тоді 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 [3]. У 2014 році Австралія запустила проєкт "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 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, тоді як ризики їх виявлення зростають [3].

Прийняття рішення щодо реалізації тимчасової або постійної програми добровільного розкриття інформації залежить від потреб, повноважень та наявних можливостей податкової адміністрації. Тимчасові програми зазвичай спрямовані на конкретних платників податків (тобто платників податків з незадекларованими офшорними активами) протягом певного періоду з метою вирішення конкретного питання. Постійні програми зазвичай розроблені таким чином, щоб дати можливість більшості платників податків брати участь у будь-який час та не мають визначеної кінцевої дати.

Висновки та перспективи дослідження. 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 подат-

ків. 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 переконувати 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 програм.

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

Література

1. 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=>.
2. 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.
3. 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-pathwayto-tax-compliance.htm>.
4. Добровольський О. США охотяться на доходи своїх громадян. Что это значит для Украины? URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2018/04/13/635923>
5. Department of Taxation and Finance. Voluntary Disclosure and Compliance Program – General Program. Information. URL: https://www.tax.ny.gov/enforcement/vold/program_info.htm.
6. Nexus Information. URL: <https://portal.ct.gov/DRS/Nexus/Voluntary-Disclosure-Program>.