

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2022.26.07>

ОДНОРАЗОВЕ (СПЕЦІАЛЬНЕ) ДОБРОВІЛЬНЕ ДЕКЛАРУВАННЯ АКТИВІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ЯК ВИД ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ В УКРАЇНІ: ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

Ковальчук Олена Костянтинівна,

аспірант

(Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова,

м. Хмельницький, Україна)

У статті досліджено правовий механізм одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб як виду податкової амністії в Україні. Проаналізовано поняття декларування активів фізичних осіб як виду податкової амністії в Україні, його підстави, порядок, строки і розміри. Позначено коло осіб, які можуть скористатися вказаним видом податкової амністії. Окремо визначена низка випадків щодо осіб, які не можуть виступати декларантами; розглянуто перелік об'єктів спеціального декларування, а також низку виключень стосовно того, що не є об'єктом декларування.

Автором акцентовано питання щодо можливості декларування в межах податкової амністії віртуальних активів при визначенні об'єкта спеціального податкового декларування. Констатовано, що найбільш вигідні ставки амністування передбаченні для активів, за рахунок яких декларант готовий придбати облігації внутрішньої державної позики, наразі різновидом яких є військові облігації, які являють собою інвестиційний інструмент підтримки державного бюджету, доступний для громадян, бізнесу та іноземних інвесторів. Обґрунтовано необхідність розроблення окремого порядку оцінювання віртуальних активів та процедури їх декларування.

Підсумовано, що податкова амністія як правове явище має такі характеристики: суб'єктами такого декларування є виключно фізичні особи – платники податків та зборів; обмежена дія такого декларування в часі (період реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування) – з 1 вересня 2021 року до 1 вересня 2022 року; умовний характер декларування – законодавчо передбачена вигідна можливість для платника податків, але за дотримання декількох умов: подання декларації, сплата збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування в порядку, строки і розмірах, встановлених ПК України, проведення податкових перевірок тощо.

У межах статті детально розглянуто елементи правового механізму зазначеного декларування: суб'єктно-об'єктний склад, ставку збору за одноразове спеціальне декларування. Підкреслено, що: 1) об'єктом декларування виступають активи фізичної особи, що розміщені 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; 2) диференціація та альтернативність ставок збору

за одноразове податкове декларування залежно від виду активу, що декларується; 3) можливість розстрочення суми збору за добровільне декларування за спрощеною процедурою (фактично йдеться лише про обрання більш високої ставки) строком на три роки. У цьому контексті підкреслено, що законодавцем не рівнозначно визначено рівень підвищення ставок та строків у випадку обрання декларантом розстрочення та за загальним правилом.

Ключові слова: добровільне декларування, активи фізичних осіб, податкова амністія, платники податків, віртуальні активи.

ONE-TIME (SPECIAL) VOLUNTARY DECLARATION OF ASSETS OF INDIVIDUALS AS A TYPE OF TAX AMNESTY IN UKRAINE: GENERAL CHARACTERISTICS

Kovalchuk Olena Kostiantynivna,
Postgraduate student
(Khmelnyskyi University of Management
and Law named after Leonid Yuzkov,
Khmelnyskyi, Ukraine)

The article studies the legal mechanism of a one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals as a type of tax amnesty in Ukraine. The concept of declaring assets of individuals as a type of tax amnesty in Ukraine, its grounds, procedure, terms and amounts are analyzed. The circle of persons who can benefit from this type of tax amnesty is indicated. A number of cases of persons who cannot act as declarants are separately identified; the list of objects of special declaration is considered, as well as a number of exceptions to what is not the object of declaration.

The author emphasizes the issue of the possibility of declaring virtual assets within the tax amnesty when determining the object of special tax declaration. It is stated that the most favorable rates of amnesty are provided for assets at the expense of which the declarant is ready to purchase domestic government bonds, currently a kind of which are military bonds, which are an investment instrument to support the state budget, available to citizens, businesses and foreign investors. The necessity of developing a separate procedure for the valuation of virtual assets and the procedure for their declaration is substantiated.

It is summarized that tax amnesty as a legal phenomenon has the following characteristics: the subjects of such declaration are exclusively individuals – tax and fee payers; limited effect of the such declaration in time (period of implementation of one-time (special) voluntary declaration) – from September 1, 2021 to September 1, 2022; conditional nature of declaration – the legislation provides for a profitable opportunity for the taxpayer, but subject to several conditions: submission of a declaration, payment of a one-time (special) voluntary declaration fee in the order of.

The elements of the legal mechanism of the said declaration are considered in detail within the article: subject-object composition, the rate of the fee for a one-time special declaration. It is emphasized that: 1) the object of declaration is the assets of an individual located in the territory of Ukraine and/or abroad, if such assets of an individual were received (acquired) by such individual at the expense of income that were subject to taxation in Ukraine at the time of their accrual (receipt) and from which taxes and fees were not paid or not paid in full in accordance with the requirements of tax legislation and/or international treaties, the consent to be bound by the Verkhovna Rada of Ukraine, and/or which were not declared in violation of tax and currency legislation, control over compliance with which

is entrusted to the controlling authorities, during any of the tax periods that took place before January 1, 2021; 2) differentiation and alternative rates of the fee for a one-time tax declaration depending on the type of asset to be declared; 3) the possibility of installment of the fee for voluntary declaration under a simplified procedure (in fact, it is only about choosing a higher rate) for a period of three years. In this context, it is emphasized that the legislator has not proportionally determined the level of increase in rates and terms in case the declarant chooses installments and generally.

Key words: voluntary declaration, assets of individuals, tax amnesty, taxpayers, virtual assets.

Постановка проблеми. Законом України від 15.06.2021 № 1539-IX «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] було закріплено у національному податковому законодавстві правовий механізм нового для України виду податкової амністії. Зазначимо, що податкова амністія – явище достатньо специфічне: в деяких країнах вона загалом може не застосовуватись, а в інших – при її застосуванні запроваджуються різні види та підходи до правового регулювання.

Аналіз останніх досліджень. Аналізу видів податкової амністії присвятили свої дослідження О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький, І. В. Приходько, В. О. Рядінська, К. О. Токарева, Т. М. Шультга тощо. Проте, спеціальне добровільне декларування активів фізичних осіб, як окремий вид податкової амністії, ще не було предметом комплексного дослідження. Окремі аспекти правового регулювання такого виду податкової амністії розглянуті у працях С. І. Куксенко, О. В. Макух та М. Б. Майка.

Метою статті є розкриття правового механізму одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб як виду податкової амністії в Україні.

Виклад основного матеріалу. Правовий механізм одноразового спеціального добровільного декларування активів фізичних осіб регламентовано підрозділом 94 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (надалі – ПК України) [2]. Так, зазначене декларування становить собою особливий порядок добровільного декларування фізичною особою, визначеною пунктом 3 цього підрозділу, 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 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.

Одноразове (спеціальне) добровільне декларування проводиться з 1 вересня 2021 року до 1 вересня 2022 року та передбачає сплату збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування в порядку, строки і розмірах, встановлених ПК України, та виконання інших умов, визначених цим підрозділом. Проте, перш ніж перейти до аналізу безпосередньо збору за одноразове декларування, його ставок та строків сплати, зупинимося на розгляді питання стосовно того, хто може користуватися такою процедурою та що виступатиме об'єктом декларування. Фактично, йдеться про з'ясування суб'єктно-об'єктного складу.

Згідно з п. 3 підрозділу 94 розділу XX ПК України скористатися одноразовим (спеціальним) добровільним декларуванням можуть: (1) фізичні особи-резиденти, у тому числі самозайняті особи; (2) фізичні особи, які не є резидентами України, але які були резидентами на момент отримання (набуття) об'єктів декларування чи на момент нарахування (отримання) доходів, за рахунок яких були отримані (набуті) об'єкти декларування, і які відповідно до ПК України є чи були платниками податків. Отже, суб'єктами одноразового декларування (або декларантами) можуть бути фізичні особи-платники податків.

Позначимо, що існує низка випадків щодо осіб, які не можуть виступати декларантами. Так, до кола декларантів не можуть бути віднесені особи, які:

а) станом на дату початку періоду одноразового (спеціального) добровільного декларування є малолітніми/неповнолітніми або недієздатними особами і при цьому перебувають на повному утриманні інших осіб (у тому числі батьків) та/або держави, або є особами, дієздатність яких обмежена і над такими особами встановлена опіка/піклування;

б) за будь-який період, починаючи з 1 січня 2010 року, виконують або виконували в Україні публічні функції, передбачені п. 37 ч. 1 ст. 1 Закону України від 06.12.2019 № 361-ІХ «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [3]. У цій ситуації йдеться про національних публічних діячів, перелік яких достатньо широкий, але вичерпний. Зокрема, до них віднесено такі суб'єкти, як-от:

– Президент України, Прем'єр-міністр України, члени Кабінету Міністрів України та їх заступники;

– керівник постійно діючого допоміжного органу, утвореного Президентом України, його заступники;

– керівник та заступники керівника Державного управління справами;

– керівники апаратів (секретаріатів) державних органів, що не є державними службовцями, посади яких належать до категорії «А»;

Секретар та заступники Секретаря Ради національної безпеки і оборони України;

– народні депутати України;

– Голова та члени Правління Національного банку України, члени Ради Національного банку України;

– голови та судді Конституційного Суду України, Верховного Суду, вищих спеціалізованих судів;

– члени Вищої ради правосуддя, члени Вищої кваліфікаційної комісії суддів України, члени Кваліфікаційно-дисциплінарної комісії прокурорів;

– Генеральний прокурор та його заступники;

– Голова Служби безпеки України та його заступники,

– а також інші суб'єкти [3]. З наведеного ми бачимо, що декларантами не можуть виступати суб'єкти, на яких розповсюджується дія Закону України від 14.10.2014 № 1700-VII «Про запобігання корупції» [4].

Показово, що такий підхід законодавцем було обрано не одразу. Так, до прийняття Закону України від 30.11.2021 № 1914-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» [5], який набув чинності 01.01.2022 року, аналізований пункт був викладений у такій редакції: «Декларантами також не можуть бути особи, які за будь-який рік, починаючи з 1 січня 2005 року, подавали або мають подавати декларації відповідно до законів, що визначають чи визначали правові та організаційні

засади у сфері запобігання корупції (крім тих, які претендували або претендують на зайняття посад, перебування на яких вимагає чи вимагало від особи подання відповідної декларації, та не були призначені або обрані на відповідні посади)». З огляду на наведене, можемо констатувати, що наразі законодавцем обрано більш вдалий підхід до визначення переліку осіб, які не можуть бути суб'єктом одноразового спеціального податкового декларування. Крім того, необхідно звернути увагу на те, що змінено темпоральний критерій (від початку йшлося про заборону виступати декларантом особам, які з 1 січня 2005 року, подавали або мають подавати декларації відповідно до законів, що визначають чи визначали правові та організаційні засади у сфері запобігання корупції з відповідними виключеннями, а наразі – з 1 січня 2010 року, виконують або виконували в Україні публічні функції). Як бачимо, законодавець суттєво змінив підходи до регламентації цього пункту.

в) стосовно яких з боку України застосовані спеціальні економічні та інші обмежувальні заходи (санкції) відповідно до Закону України від 14.08.2014 № 1644-VII «Про санкції» [6].

Окрім визначення кола суб'єктів, які не можуть бути декларантами, законодавець зазначив, що особи, які мають право скористатися правом на одноразове (спеціальне) добровільне декларування та не скористалися таким правом, вважаються такими, що повідомили контролюючий орган про відсутність у власності станом на дату завершення періоду проведення одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичної особи, одержаних (набутих) за рахунок доходів, з яких не сплачено або сплачено не в повному обсязі податки і збори відповідно до податкового законодавства на момент нарахування (отримання) таких доходів та/або склад та обсяг таких активів перебуває в межах, визначених п. 10 підрозділу 94 розділу XX ПК України.

При визначенні об'єкта спеціального декларування законодавець закріпив доволі широкий, відкритий перелік таких об'єктів, а також низку виключень стосовно того, що не є об'єктом декларування. Так, об'єктом декларування виступають активи фізичних осіб, визначені пп. 14.1.280 та пп. 14.1.281 п. 14.1 ст. 14 ПК України, що належать їм на праві власності (в тому числі на праві спільної часткової або на праві спільної сумісної власності) і знаходяться (zareєстровані, перебувають в обігу, є на обліку тощо) на території України та/або за її межами станом на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації, у тому числі, але не виключно:

а) валютні цінності (банківські метали, крім тих, що не розміщені на рахунках, національна валюта (гривня) та іноземна валюта, крім коштів у готівковій формі, та права грошової вимоги (у тому числі депозит (вклад), кошти, позичені третім особам за договором позики), оформлені у письмовій формі з юридичною особою або нотаріально посвідчені у разі виникнення права вимоги декларанта до іншої фізичної особи;

б) нерухоме майно (земельні ділянки, об'єкти житлової і нежитлової нерухомості).

Для цілей цього підрозділу до нерухомого майна належать також об'єкти незавершеного будівництва, які: (1) не прийняті в експлуатацію або право власності на які не зареєстроване в установленому законом порядку, але майнові права на такі об'єкти належать декларанту на праві власності; (2) не прийняті в експлуатацію та розташовані на земельних ділянках, що належать декларанту на праві приватної власності, включаючи спільну власність, або на праві довгострокової оренди або на праві суперфіцію;

в) рухоме майно, у тому числі: (1) транспортні засоби та інші самохідні машини і механізми; (2) інше цінне рухоме майно (предмети мистецтва та антикваріату, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння, ювелірні вироби тощо);

г) частки (паї) у майні юридичних осіб або в утвореннях без статусу юридичної особи, інші корпоративні права, майнові права на об'єкти інтелектуальної власності;
 г) цінні папери та/або фінансові інструменти, визначені законом;

д) права на отримання дивідендів, процентів чи іншої аналогічної майнової вигоди, не пов'язані із правом власності на цінні папери, частки (паї) у майні юридичних осіб та/або в утвореннях без статусу юридичної особи;

е) інші активи фізичної особи, у тому числі майно, банківські метали, що не розміщені на рахунках, пам'ятні банкноти та монети, майнові права, що належать декларанту або з яких декларант отримує чи має право отримувати доходи на підставі договору про управління майном чи іншого аналогічного правочину та не сплачує власнику такого майна частину належного власнику доходу [2].

Відповідно до п. 5 підрозділу 94 розділу XX ПК України об'єктами декларування не можуть бути:

а) активи фізичної особи, одержані (набуті) декларантом внаслідок вчинення діяння, що містить ознаки кримінального правопорушення, крім кримінальних правопорушень або інших порушень законодавства, пов'язаних із: (1) ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); (2) ухиленням від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування; (3) порушеннями у сфері валютного законодавства; порушеннями у сфері захисту економічної конкуренції в частині порушення, передбаченого п. 12 ст. 50 Закону України «Про захист економічної конкуренції»;

б) активи фізичної особи, які належать декларанту, стосовно якого розпочато досудове розслідування або судове провадження щодо таких активів за ознаками кримінальних правопорушень, передбачених ст. ст. 212, 212-1, а так само ст. 366 (щодо документів податкової та/або фінансової звітності, митних декларацій, податкових накладних, первинних документів, іншої звітності з податків, зборів (обов'язкових платежів), ст. 367 (якщо кримінальне правопорушення пов'язане з порушенням вимог податкового, митного, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи) Кримінального кодексу України;

в) активи фізичної особи або юридичної особи, які належать декларанту, стосовно якого відкрито судове провадження у вчиненні будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених ст. ст. 209, 258-5 і 306, ч. 1, 2 ст. 368-3, ч. 1, 2 ст. 368-4, ст. ст. 368, 368-5, 369 і 369-2 Кримінального кодексу України, та/або які підлягають стягненню як необґрунтовані в порядку, встановленому гл. 12 розділу III Цивільного процесуального кодексу України;

г) кошти в національній та іноземній валютах, які на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації перебувають у готівковій формі;

г) активи декларанта, які обліковуються (знаходяться) на рахунках фінансових установ та/або розташовані (zareєстровані) на території країни, визнаної державою-агресором згідно із законом, чи мають джерела походження з такої країни.

При визначенні об'єкта спеціального податкового декларування постає питання щодо можливості декларування в межах податкової амністії віртуальних активів. Зазначимо, що на момент впровадження досліджуваного виду податкової амністії в Україні статус віртуальних активів ще не був нормативно визначеним, а отже, амністувати його також не вбачалося можливим. Проте, у лютому 2022 року було прийнято Закон України «Про віртуальні активи» [7]. Відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 1 вищевказаного закону віртуальний актив становить собою нематеріальне благо, що є об'єктом

цивільних прав, має вартість та виражене сукупністю даних в електронній формі. Фактично, за такого підходу віртуальний актив може виступати об'єктом спеціального декларування.

У той же час, акцентуємо увагу на тому, що наразі Закон України ще не набрав чинності. Це пов'язано із тим, що у п. 1 Прикінцевих та перехідних положень до нього закріплено, що цей нормативно-правовий акт набирає чинності з дня набрання чинності законом України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами, але не раніше дня опублікування цього Закону. Зазначимо, що дотепер Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами» не прийнято. Таким чином, у межах передбачених законодавством строків проведення амністії капіталу, амністування віртуальних активів не вбачається за можливе.

Проте, у зв'язку з триваючим воєнним станом в нашій державі є всі підстави для продовження періоду податкової амністії, а отже, імовірність того, що віртуальні активи будуть об'єктом декларування теж існує. З одного боку, такий підхід збільшить портфель амністованих активів та сплачених із них податків. З іншого боку, у цьому контексті, постає низка питань стосовно того, яким чином декларувати та оцінювати віртуальні активи. Отже, постає необхідність розроблення окремого порядку оцінювання віртуальних активів та процедури їх декларування.

Обов'язковою умовою реалізації досліджуваного виду податкової амністії є сплата збору за таке декларування. Відповідно до п. 2 підрозділу 94 розділу XX ПК України такий збір становить собою одноразовий обов'язковий платіж, розмір якого самостійно розраховується декларантом з вартості належних йому активів з урахуванням ставок такого збору, визначених цим підрозділом, та відображається ним в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації. З наведеного ми бачимо, що платник податків має самостійно подати декларацію, розрахувати суму такого збору та сплатити його.

У цьому контексті зупинимося на розгляді податкових ставок, передбачених законодавством за реалізацію процедури одноразового добровільного декларування. Ставка оподаткування за податковою амністією залежить від того, який актив амністується та де він знаходиться. Так, до податкової амністії застосовуються такі ставки оподаткування:

5% (основна податкова ставка), яка сплачується за легалізацію грошей, покладених на спеціальний рахунок у банку, нерухомість, автомобілі та інше рухоме майно, які знаходяться на території України. Якщо ж у декларанта немає змоги сплатити одразу збір у такому розмірі, податкове зобов'язання можна розстрочити на три роки. Однак у цьому разі податкова ставка становитиме не 5%, а 6% (2% від вартості амністованого майна щороку);

9% сплачується за активи, що перебувають за кордоном, у тому числі, кошти в іноземних банках. У випадку з легалізацією активів, що знаходяться за кордоном, також доступна розстрочка на три роки зі ставкою у розмірі 11,5%;

2,5% – найбільш вигідні ставки амністування передбаченні для активів, за рахунок яких декларант готовий придбати облігації внутрішньої державної позики (далі – ОВДП). Водночас такі ОВДП повинні бути придбані у період дії амністії капіталу та зі строком обігу 365 днів без можливості дострокового погашення у цей період.

Зазначимо, що наразі різновидом ОВДП є також військові облігації, які являють собою інвестиційний інструмент підтримки державного бюджету, доступний для громадян, бізнесу та іноземних інвесторів. Кошти від таких облігацій, залучені в Державний бюджет України, використовуються для безперебійного забезпечення

фінансових потреб держави в умовах воєнного стану – соціальні та оборонні [8]. При цьому за ставкою 2,5 % також передбачена можливість розстрочки сплати податку на три роки. У такому випадку ставка зросте з 2,5% до 3%.

Зважаючи на вищевикладене, констатуємо, що при регламентації вищевказаної процедури нормотворець закріпив альтернативну систему ставок, в межах якої платник може обирати зручний для себе варіант. Більше того, платник податків в межах процедури податкової амністії може обирати зручний спосіб оплати збору за одноразове декларування – одним платежем чи у розстрочку на три роки. Показово, що при виконанні податкових зобов'язань у «звичайному режимі» процедура розстрочення податкових платежів має окремий порядок реалізації, регламентований ст. 100 ПК України. А у випадку застосування одноразового спеціального декларування така процедура дещо спрощується, фактично для декларанта підвищується лише розмір ставки за якою розраховуватиметься сума збору.

У цьому контексті наведемо міркування О. В. Макух. Дослідниця цілком слушно акцентує увагу на тому, що наведений підхід законодавця свідчить про особливу зацікавленість держави у декларуванні активів фізичних осіб й сплаті відповідних сум збору, а відтак – й у наповненні дохідних частин бюджету, оскільки застосовується відповідне стимулювання платників податків у відмінному від загальноствановленого порядку, однак порушує загальну логіку стосовно класифікації ставок податків, закріплену у ПК України. Фактично, при застосуванні таких преференцій сплата збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування здійснюється декларантом: першого платежу – протягом 30 календарних днів з дати подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації; другого платежу – до 1 листопада 2023 року; третього платежу – до 1 листопада 2024 року. А для платників податків, які обирають ставки, які не є альтернативними, сплата збору здійснюється декларантом протягом 30 календарних днів з дати подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації (п. 12 підрозділ 94 розділу ХХ ПК України) [9, с. 110]. Дійсно, окрім порушення формального підходу до визначення податкових ставок, а також змішування їх альтернативністю з податковим розстроченням в цій ситуації можна вести мову про порушення принципів справедливості та рівності.

На перший погляд, все є цілком обґрунтованим та логічним. Сплачуєш суму збору за одноразове декларування одним платежем – маєш знижену ставку, бажаєш розстрочити суму збору – ставка підвищена. Платник податків може сам обирати зручний для нього варіант. Разом із цим, на нашу думку, навряд чи доцільно вести мову про адекватне співвідношення ставок збору за одноразове декларування та його строків сплати.

Такий висновок робимо, виходячи з того, що як ми зазначали вище, при обранні розстрочення строків сплати збору за одноразове декларування активів фізичних осіб ставка збору (залежно від активу, що декларується) може коливатися в межах від 0,5% до 2,5%. Зокрема, збільшення ставки на 0,5% відбувається при обранні ставки 2,5% (3% розділити на 3 роки = 1% на рік); збільшення ставки на 1% відбувається при обранні ставки 5% (6% розділити на 3 роки = 2% на рік); збільшення ставки на 2,5% відбувається при обранні ставки 9% (11,5% розділити на 3 роки ~ 3,33 % на рік). А строки сплати суттєво збільшені для декларантів, які обирають розстрочення, вони сплачують рівними частинами: 1) протягом 30 календарних днів з дати подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації; 2) до 1 листопада 2023 року; 3) до 1 листопада 2024 року. Ті ж декларанти, які не обрали розстрочення платежу мають сплатити збір протягом 30 календарних днів з моменту подання декларації.

Крім того, хотілося б акцентувати увагу на тому, що декларанти, якими буде обрано розстрочення суми збору за добровільне податкове декларування будуть сплачувати його ще декілька років після закінчення темпоральної дії режиму податкової амністії. Це питання також потребує додаткового осмислення. На наше переконання, при впровадженні податкової амністії у вигляді спеціального добровільного декларування активів фізичних осіб держава має зробити вигідні умови для всіх учасників такої процедури, шляхом впровадження оптимальних ставок збору, гнучких строків сплати, максимально прозорих та чітких наслідків для декларантів у подальшому, вже після завершення реалізації податкової амністії.

Перш за все, йдеться про чітку регламентацію правового механізму такого декларування. У цьому контексті окремо наголосимо на необхідності визначення належних гарантій не притягнення до кримінальної та адміністративної відповідальності суб'єктів декларування за фактом подання відомостей у декларації. Це питання є принциповим з огляду на те, що податкова амністія звільняє лише від фінансової відповідальності за порушення приписів податкового законодавства. Також воно дуже важливе в контексті побудови нової моделі взаємовідносин між контролюючими органами та платниками податків. Йдеться про партнерські взаємовідносини між вказаними суб'єктами.

Висновки. Податкова амністія як правове явище має низку характеристик. Зокрема: суб'єктами такого декларування є виключно фізичні особи – платники податків та зборів; обмежена дія такого декларування в часі (період реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування) – з 1 вересня 2021 року до 1 вересня 2022 року; умовний характер декларування – законодавчо передбачена вигідна можливість для платника податків, але за дотримання декількох умов: подання декларації, сплата збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування в порядку, строки і розмірах, встановлених ПК України, проведення податкових перевірок тощо.

В межах цієї публікації детально розглянуто елементи правового механізму зазначеного декларування: суб'єктно-об'єктний склад, ставку збору за одноразове спеціальне декларування. Підкреслено, що: (а) об'єктом декларування виступають активи фізичної особи, що розміщені 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; (б) диференціація та альтернативність ставок збору за одноразове податкове декларування залежно від виду активу, що декларується; (в) можливість розстрочення суми збору за добровільне декларування за спрощеною процедурою (фактично йдеться лише про обрання більш високої ставки) строком на три роки. У цьому контексті підкреслено, що законодавцем не рівнозначно визначено рівень підвищення ставок та строків у випадку обрання декларантом розстрочення та за загальним правилом.

Список використаних джерел:

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 № 1539-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text>. Дата звернення: 01.09.2022.
2. Податковий кодекс України від 2.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n18939>. Дата звернення: 01.09.2022.
3. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>. Дата звернення: 01.09.2022.
4. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text>. Дата звернення: 01.09.2022.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 № 1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#n788>. Дата звернення: 01.09.2022.
6. Про санкції: Закон України від 14.08.2014 № 1644-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1644-18#Text>. Дата звернення: 01.09.2022.
7. Про віртуальні активи: Закон України від 17.02.2022 № 2074-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text>. Дата звернення: 01.09.2022.
8. Військові облігації внутрішньої державної позики. URL: https://mof.gov.ua/uk/local_bonds_issued_during_the_war_time-572. Дата звернення: 01.09.2022.
9. Макух О. В. Одноразове добровільне декларування в Україні: сутність і наслідки для платників податків. *Право та інноваційне суспільство*. 2021. № 2 (17). URL: <https://apir.org.ua/index.php/lais/article/view/makuch17>. Дата звернення: 01.09.2022.