

**ОДНОРАЗОВЕ (СПЕЦІАЛЬНЕ) ДОБРОВІЛЬНЕ ДЕКЛАРУВАННЯ АКТИВІВ
ФІЗИЧНИХ ОСІБ ЯК ВИД ЕКОНОМІЧНОЇ АМНІСТІЇ****ONE-TIME (SPECIAL) VOLUNTARY DECLARATION OF ASSETS OF INDIVIDUALS
AS A TYPE OF ECONOMIC AMNESTY**

**Рядінська В.О., д.ю.н., професор,
завідувач лабораторії проблем правового та організаційного забезпечення діяльності
Міністерства Державного науково-дослідного інституту
Міністерства внутрішніх справ України**

**Токарєва К.О., к.ю.н.,
т. в. о. завідувача кафедри права
Міжнародного науково-технічного університету імені академіка Юрія Бугая**

У статті розглянуті питання запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб в Україні. Констатовано, що виділяють такі види економічних амністій: амністія капіталів (коли легалізуються незаконні доходи) та податкова амністія (коли пробачаються несплачені податки, штрафи, пені, заборгованості тощо). Виходячи зі змісту норм підрозділу 9-4 розділу XX Податкового кодексу України, в Україні оголошено амністію капіталу.

Автором розглянута необхідність проведення амністії капіталів в часовому аспекті, яка підіймалася в правовому просторі України протягом останнього десятиріччя. Проаналізована низка законопроектів з питань запровадження особливого порядку оподаткування, амністії капіталів, а також міжнародний проект Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та країн G20 з розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS) та План дій BEPS в Україні.

Підсумовано, що запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб в Україні є заходом, проведення якого одноразово позиціонувалося, відмінялося, обговорювалося, щодо якого немає однозначної позиції. Застосування цього заходу, з одного боку, є сумнівним та неетичним, оскільки особи, які здобули капітали 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, в той час як інші особи, які в повному обсязі сплачували податки і збори відповідно до вимог законодавства з питань оподаткування, не отримали таких доходів і конкурентних переваг, які надавали незаконні прибутки. Крім цього, такий крок законодавця може бути розцінений суспільством як прагнення легалізувати власні незаконні доходи та амністувати осіб, які здобули капітали внаслідок власної злочинної діяльності. Виправдати в очах суспільства одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб зможе лише результативність цього заходу та реальне спрямування коштів, отриманих в результаті його проведення, на забезпечення потреб малозабезпечених осіб. Тому, в подальших публікаціях буде оцінено результати проведення одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб як виду економічної амністії.

Ключові слова: економічна амністія, оподаткування, спеціальне добровільне оподаткування, активи фізичних осіб, відмивання коштів.

The article deals with the introduction of a one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals in Ukraine. It is stated that there are the following types of economic amnesties: capital amnesty (when illegal income is legalized) and tax amnesty (when unpaid taxes, fines, penalties, debts, etc. are forgiven). Based on the provisions of subsection 9-4 of Section XX of the Tax Code of Ukraine, a capital amnesty was declared in Ukraine.

The author considers the need for a capital amnesty in the temporal aspect, which has been raised in the legal space of Ukraine over the past decade. The author analyzes a number of draft laws on the introduction of a special taxation procedure, capital amnesty, as well as the international project of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the G20 countries to develop measures to combat base erosion and profit shifting (BEPS) and the BEPS Action Plan in Ukraine.

It is summarized that the introduction of a one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals in Ukraine is a measure that has been repeatedly positioned, canceled, discussed, and there is no unambiguous position on which. The application of this measure, on the one hand, is questionable and unethical, since persons who have gained capital at the expense of income that was 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, while other persons who paid taxes and fees in full in accordance with the requirements of tax legislation, did not receive such income and competitive advantages that provided illegal profits. In addition, such a step of the legislator can be regarded by the society as a desire to legalize their own illegal income and amnesty for persons who have gained capital because of their own criminal activities. In the eyes of the society, the one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals can be justified only by the effectiveness of this measure and the actual allocation of funds received because of its implementation to meet the needs of the poor. Thus, in our further publications, we will assess the results of the one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals as a type of economic amnesty.

Key words: economic amnesty, taxation, special voluntary taxation, assets of individuals, money laundering.

15 червня 2021 року Законом України № 1539-ІХ «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», розділ XX Податкового кодексу України доповнено підрозділом 9-4 та запроваджено особливий порядок добровільного декларування фізичною особою належних їй активів, розміщених на території України та/або за її межами, якщо такі активи були одержані (набуті) 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 активів фізичних осіб [1].

Слід акцентувати на розмаїтті теоретичних визначень сутності одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб. Одні науковці наполягають, що це податкова амністія [2, с. 100-103; 3, с. 228-240], інші – амністія капіталів [4, с. 86-92], треті – що податковий компроміс [5; 6, с. 44-47; 7, с. 138-148; 8,

с. 227-232]. Зустрічаються роботи, в яких застосовується поняття «фінансова амністія» [9, с. 26].

Ми дотримуємося позиції, за якої одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб є видом економічної амністії, сутність якої полягає в тому, щоб за допомогою адміністративних і економічних заходів, спрямованих на повну або часткову легалізацію фінансових ресурсів тінювого бізнесу і господарських процесів, що раніше вважалися незаконними, а також помилування осіб, що вчиняли ці дії, створити економічні умови для висвітлення нелегального капіталу або повернення капіталу, що був вивезений за межі країни і залишився в іноземних банках та компаніях тощо [10, с. 220-228].

Виділяють такі види економічних амністій: амністія капіталів (коли легалізуються незаконні доходи) та податкова амністія (коли пробачаються несплачені податки, штрафи, пені, заборгованості тощо) [10, с. 220-228]. Виходячи зі змісту норм підрозділу 9-4 розділу XX Податкового кодексу України, в Україні оголошено амністію капіталу.

Необхідність проведення амністії капіталів підіймалася в правовому просторі України протягом останнього десятиріччя. У 2012 році вперше було запропоновано фізичним особам заповнити разову (нульову) декларацію, в якій вказати всі наявні в них капітали, нерухомість, кошти, майно тощо, не визначаючи джерел отримання доходу для можливості майбутнього порівняння отриманих доходів і витрат з метою оподаткування, за умов непритягнення їх до кримінальної та адміністративної відповідальності за порушення законодавства, до якого вони, можливо, вдавалися при отриманні цих капіталів, майна, коштів тощо. Обґрунтування проведення амністії капіталу базувалося на необхідності детінізації капіталу, оскільки за підрахунками спеціалістів від 30% до 50% капіталу в Україні перебувало «в тіні» [11, с. 4-8].

Запровадження амністії капіталів за запропонованою схемою не отримало широкої підтримки, а Група розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (англ. *The Financial Action Task Force (FATF)*), що розробила міжнародні стандарти у сфері протидії відмиванню злочинних доходів і фінансування тероризму, прямо зазначила, що амністія капіталу, запропонована в Україні, суперечить міжнародним стандартам у сфері протидії відмиванню злочинних доходів, бо являє собою легалізацію незаконних доходів, отриманих від корупції, торгівлі наркотичними засобами, зброєю, проституції тощо на державному рівні і забезпечує непритягнення до відповідальності осіб, винних у вчиненні цих злочинів, – фактично надає «індульгенцію» всім злочинцям, винним у вчиненні злочинів, що призвели до отримання незаконних коштів, та легалізацію цих доходів. За правилами FATF амністія не повинна передбачати навіть часткового звільнення від дотримання законів про протидію відмиванню грошей [12].

Після зміни уряду України запропонована амністія капіталу була засуджена як злочинні наміри корумпованої влади, спрямовані на легалізацію капіталів, набутих злочинним шляхом, фактично, – на амністування незаконних доходів на державному рівні, забезпечення власних інтересів з боку перших осіб держави, які прагнули, насамперед, легалізувати власні доходи, отримані злочинним шляхом [13].

У грудні 2014 року до Верховної Ради України було подано проект Закону України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)», яким пропонувалося зобов'язати фізичних осіб до одноразового декларування – особливого порядку декларування фізичними особами коштів, майна, цінностей та ін. (підрозділ 9-2 проекту Закону № 71-VIII), згідно з яким: 1) фізичні особи звільнялися б від необхідності зазначення в декларації інформації про джерела походження об'єктів декларування; 2) держава гарантувала суб'єктам одноразового декларування, які подали б разову

декларацію, що стосовно них не буде порушено кримінального чи адміністративного провадження з підстав порушення податкового чи іншого законодавства у зв'язку з одержанням задекларованих об'єктів декларування; 3) у разі неподання разової декларації для визначення зобов'язань по податку на доходи фізичних осіб із застосуванням методу контролю за витратами та доходами в майбутніх періодах, задекларованими вважалася б вартість активів платника податків – фізичної особи у розмірі 200 тис. гривень та вартість інших активів; 4) при декларуванні готівкових коштів у сумі понад 200 тис. гривень такі кошти мали б бути внесені на рахунки в банки до дня подання декларації та зберігатися на них не менше року з дня внесення на банківський рахунок; 5) у разі декларування готівки у сумі понад 200 тис. гривень, такі кошти з метою їх декларування вносилися б на рахунки банківських установ України до дня подання разової декларації і зберігалися на цих рахунках не менше одного року безперервно; 6) у разі декларування готівки у сумі понад 200 тис. гривень без внесення на банківські рахунки або у разі перебування таких коштів на рахунках банківських установ в Україні з порушенням строків перебування таких коштів на рахунках банківських установ в Україні, фізична особа протягом місяця з дня завершення терміну здійснення разового декларування повинна була б сплачувати до бюджету 3% від задекларованої суми (від знятої суми) [14].

Розробники одноразового декларування активів фізичних осіб аргументували необхідність проведення амністії капіталів забезпеченням європейських стандартів [15]. Проте під час парламентських слухань, норми, що стосувалися економічної амністії, з його положень було виключено і одноразове декларування активів фізичних осіб проведено не було.

У науковій площині розгорнулася бурхлива дискусія стосовно доцільності проведення в Україні амністії капіталів. Р. В. Каленяк зазначав, що велика кількість багатих людей в Україні – це особи, які є чи були державними службовцями, що отримали гроші внаслідок корупційних схем; підприємцями, які отримали свої капітали не сплачуючи податки; відвертими злочинцями, які розпочинали з торгівлі наркотиками, зброєю, порнографією тощо. Тому амністія капіталів, отриманих таким чином, є невірним кроком з огляду на тих фізичних осіб, які не здійснювали злочинів для того, щоб отримати більше доходів [16, с. 86-92]. О. І. Лукашов писав, що легалізація країною незаконних («брудних») грошей становить її в один ряд з злочинцями, перетворює її на одного з них. Це основний, етичний аспект, через який Україна не повинна «переступати», застосувавши амністію капіталів, оскільки такі дії розцінюватимуться як аморальні та негідні [17, с. 95-107]. Не підтримували амністію капіталів і ми у своїх попередніх роботах, зазначаючи, що при запровадженні амністії капіталів Україна не може ігнорувати Міжнародні стандарти з протидії відмиванню доходів та фінансуванню тероризму і розповсюдженню зброї масового знищення, розроблені FATF, оскільки це призведе до включення її до «чорного списку FATF» та застосування економічних санкцій міжнародною спільнотою. Врахування ж указаних стандартів при амністії капіталів в Україні не дозволить забезпечити конфіденційності щодо джерел отримання задекларованих доходів та надати гарантії звільнення від відповідальності за отримання задекларованих об'єктів, що закономірно призведе до повного фіаско такої амністії. Внаслідок цього Україна не лише не сформує бази інформації про капітали фізичних осіб, а й зіштовхнеться з проблемою відтоку капіталів за кордон з метою їх приховання [18, с. 345].

Проте зміна політичного курсу в Україні знов підняла питання проведення амністії капіталів. Ще у передвиборчій програмі Володимира Зеленського зазначалося: «Усі роки влада штучно створювала ситуацію, за якої чесно

вести бізнес в Україні для підприємця було практично неможливо. Тому ми запровадимо одноразову «нульову декларацію» для бізнесу. Кожен бізнесмен за 5 % зможе задекларувати та легалізувати свої доходи. Отримані кошти підуть на зменшення тарифного навантаження для малозабезпечених осіб. Пройшовши «економічне чистилище», кожен отримає шанс у подальшому чесно вести бізнес у країні» [19].

25 лютого 2021 року у Верховній Раді України було зареєстровано проєкт Закону України № 5153 «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», у пояснювальній записці до якого зазначалося, що він розроблений з метою детінізації економіки, створення передумов для подальшої імплементації в Україні Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Плану дій BEPS) [20].

BEPS (англ. «Base erosion and Profit Shifting») – це міжнародний проєкт Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та країн G20 з розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування [21]. Ще у 2020 році Міністерством фінансів України спільно з Національним банком України, була розроблена Дорожня карта реалізації плану дій BEPS, яка передбачала такі заходи: 1) розробка правил для оподаткування цифрового сектору економіки; 2) боротьба з наслідками гібридних податкових схем; 3) розроблення ефективних правил контролю за контрольованими іноземними компаніями (КІК); 4) обмеження вирахування відсотків (фінансових виплат) з бази оподаткування; 5) протидія шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності; 6) запобігання зловживанням перевагами, передбаченими двосторонніми угодами про уникнення подвійного оподаткування; 7) боротьба зі штучним уникненням статусу постійного представництва; 8) вдосконалення правил трансфертного ціноутворення; 9) створення системи аналізу та моніторингу інформації щодо ризиків BEPS (ризикоорієнтована система); 10) обов'язкове розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування; 11) документація ТЦО та звітність в розрізі країн (Local file, Master file, Country-by-country report); 12) механізми вирішення спорів в рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування; 13) багатостороння конвенція (MLI) про виконання заходів, які стосуються угод про уникнення подвійного оподаткування [21].

Отже, проведення амністії капіталів не є заходом, безпосередньо передбаченим Планом дій BEPS.

Слід зазначити, що в Україні в 2014 році вже проводилася економічна амністія під назвою «податковий компроміс». Законом України від 25.12.2014 № 63-VIII «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 було внесено доповнення в підрозділ 9-2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [22]. За досягненням податкового компромісу в органи фіскальної служби звернулися 8174 платника податків, а скористалися таким компромісом 6152 платника податків; за результатами податкового компромісу до державного бюджету надійшло 793,9 млн. грн [23]. Проте такі результати було оцінено як скромні, істотно менші від очікуваних, навіть, незадовільні. Так, аналітики зазначали, що кількість платників податків, що взяла участь у податковому компромісі мізерна, оскільки в Україні станом на 1 квітня 2014 року було зареєстровано 1465558 юридичних осіб, які є основними платниками податку на прибуток та додану вартість, тобто у відсотковому співвідношенні, в податковому компромісі взяло участь лише 0,5% платників податків [24]. Що ж стосується суми надходжень від реалізації податкового компромісу, то надійшло лише 2,6% очікуваних сум [24].

Таким чином, запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб в Україні є заходом, проведення якого неодноразово позиціонувалося, відмінялося, обговорювалося, щодо якого немає однозначної позиції. Застосування цього заходу, з одного боку, є сумнівним та неетичним, оскільки особи, які здобули капітали 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, в той час як інші особи, які в повному обсязі сплачували податки і збори відповідно до вимог законодавства з питань оподаткування, не отримали таких доходів і конкурентних переваг, які надавали незаконні прибутки. Крім цього, такий крок законодавця може бути розцінений суспільством як прагнення легалізувати власні незаконні доходи та амністувати осіб, які здобули капітали внаслідок власної злочинної діяльності. Виправдати в очах суспільства одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб зможе лише результативність цього заходу та реальне спрямування коштів, отриманих в результаті його проведення, на забезпечення потреб малозабезпечених осіб. Отже, в наших подальших публікаціях ми оцінимо результати проведення одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб як виду економічної амністії.

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 № 1539-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text>. Дата звернення 01.09.2022.
2. Приходько І. В. Генезис інституту амністії в праві. *Journalul juridic national: teorie și practică*. 2017. № 2. С. 100–103;
3. Криницький І. Є. Податкова амністія та податкова пільга: проблема співвідношення. *Право та управління*. 2012. № 3. С. 228–240.
4. Каленяк Р. В. Амністія капіталу як економіко-правовий засіб прискорення суспільно-економічного розвитку. *Сучасні питання економіки і права*. 2012. № 2. С. 86–92.
5. Палій О. Л. Податковий компроміс як варіант податкової амністії. URL: <http://www.viche.info/journal/4640/>. Дата звернення 01.09.2022.
6. Кучерявенко Н. П., Смичок Є. М. Податковий компроміс: платити неможливо залишити. *Фінансове право*. 2014. № 3. С. 44–47;
7. Білоус О. П. Компроміси в досудовому розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) із використанням конвертаційних центрів. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2015. Вип. 15. С. 138–148. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Trpek_2015_15_20. Дата звернення 01.09.2022.
8. Андрющенко І. Є., Гринь Ю. В. Оцінка ефективності дії механізму досягнення податкового компромісу. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 4. С. 227–232.
9. Теорія і практика проведення податкових амністій: уроки для України: науково-аналітична доповідь. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2014. 26 с.
10. Різник Н. С. Концептуальні підходи до проведення економічної амністії капіталу. *Економічний форум*. 2012. № 2. С. 220–228.

11. Сыченко Е. Главный налоговый страны Александр Клименко подробно рассказал о новых инициативах Государственной налоговой службы. *Эксперт*. 2013. № 2. С. 4–8.
12. FATF предупреждает: законопроект об амнистии капиталов необходимо изменить. URL: <http://www.newsru.com/finance/30mar2015/fatf.html>. Дата звернення 01.09.2022.
13. Україна як учасник злочинного угруповання. URL: http://economics.lb.ua/state/2014/04/08/262344_8090_ukrainskogo_biznesu-.html. Дата звернення 01.09.2022.
14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи): проект Закону України від 28.12.2014 № 71-VIII. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53072. Дата звернення 01.09.2022.
15. Декларировать доходы обяжут каждого украинца. URL: <http://www.pravda.com.ua/rus/news/2014/12/9/7046934/>. Дата звернення 01.09.2022.
16. Каленяк Р. В. Амністія капіталу як економіко-правовий засіб прискорення суспільно-економічного розвитку. *Сучасні питання економіки і права*. 2012. № 2. С. 86–92.
17. Лукашов А. И. Налогообложение доходов, полученных незаконным путем: опыт Беларуси, России и Украины. *ВИЕДОЖИ ПОЛИТИКА ИР АДМИНИСТРАВИМАС*. 2006. № 15. С. 95–107.
18. Рядінська В. О. Становлення та розвиток системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: фінансово-правові проблеми: *монографія*. Київ: «МП Леся». 2014. 464 с.
19. Передвиборча програма кандидата на пост Президента України В. Зеленського. URL: <https://program.ze2019.com/>. Дата звернення 01.09.2022.
20. План дій BEPS в Україні. URL: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/>
21. BEPS в Україні. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf
22. 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 № 63-VIII від 25.12.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/63-19#Text>. Дата звернення 01.09.2022.
23. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/198251.html>. Дата звернення 01.09.2022.
24. Реєстраційні дані щодо юридичних осіб в Україні станом на 01.04.2014. Державна реєстраційна служба України. URL: <https://usr.minjust.gov.ua>. Дата звернення 01.09.2022.