

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2021.3.20>**Майка М. Б.,**адвокат, кандидат юридичних наук, доцент кафедри права  
Галицького коледжу імені В'ячеслава Чорновола**Глива А. О.,**студентка  
Галицького коледжу імені В'ячеслава Чорновола

## ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ «ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ» В УКРАЇНІ

**Анотація.** У статті досліджено механізм правового регулювання податкової амністії в редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу 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» від 15 червня 2021 року № 1539-ІХ. Наведено проблеми нормативного регулювання правовідносин у зазначеній сфері, серед яких слід назвати нестабільність податкового законодавства, колізії між правовими нормами, недостатній рівень фактичних та правових гарантій не притягнення суб'єктів декларування за виявлені порушення та злочини у сфері податків та обігу валюти; неоднозначне правове регулювання процедури декларування віртуальних активів, не сформований порядок визначення суми, на яку застосовується «податкова амністія» за умови перевищення у платника податків розміру готівки, яка перебуває у власності, суми 400 тисяч гривень, недосконалість бюджетної системи та системи контролю за використанням бюджетних коштів, а також недоліки правоохоронної системи. Формування культури оподаткування є важливим елементом процвітаючого та сильного суспільства. Задля цього сформовано висновки та пропозиції, спрямовані на вдосконалення Закону України від 15 червня 2021 року № 1539-ІХ, а також на покращення ефективності податкової амністії. Вказано на необхідність продовження дії цього Закону, встановлення чіткого механізму правового регулювання процедури декларування віртуальних активів та визначення їх вартості, визначення механізму обчислення вартості майна, майнових прав, фінансових інструментів, які є предметом декларування, формулювання правових наслідків, які будуть виникати, якщо платники податків не подали відповідну декларацію, але склад і обсяг їх майна перевищує закріплений у п. 10 підрозділу 9-4 «Перехідних положень» Податкового кодексу України. Наголошено на потребі ухвалення законодавчого акту, яким буде внесено зміни саме до Кримінального кодексу України та Кодексу України.

**Ключові слова:** добровільне декларування, правове регулювання, податкова амністія, детінізація економіки, податкове право.

### **Maika M. B., Hliva A. O. Problems of legal regulation of “tax amnesty” in Ukraine**

**Abstract.** The mechanism of legal regulation of tax amnesty in the wording of the Law of Ukraine of June 15, 2021 №1539-IX “On Amendments to the Tax Code of Ukraine to stimulate the de-shadowing of income and increase the tax culture of citizens by introducing one-time (special) voluntary declaration of their due assets and payment of a one-time fee to the budget”. The problems of normative regulation of legal relations in this area are indicated, including: instability of tax legislation, conflicts between legal norms, insufficient level of factual and legal guarantees of non-involvement of declaring subjects for revealed violations and crimes in the field of taxes and currency circulation; ambiguous legal regulation of the procedure for declaring virtual assets, there is no procedure for determining the amount to which the “tax amnesty” applies if the taxpayer exceeds the amount of cash owned, the amount of 400 thousand hryvnias, imperfection of the budget system and control system, as well as the shortcomings of the law enforcement system. Forming a culture of taxation is an important element of a prosperous and strong society. For this purpose, conclusions and proposals were formed aimed at improving the Law of Ukraine of June 15, 2021 № 1539-IX, as well as improving the effectiveness of the tax amnesty. It is pointed out the need to: continue the operation of this law, establish a clear mechanism of legal regulation of the procedure for declaring virtual assets and determine their value, determine the mechanism for calculating the value of property, property rights, financial instruments that are subject to declaration, formulate legal consequences if the taxpayers

have not filed the relevant declaration, but the composition and volume of their property exceeds that specified in paragraph 10 of subsection 9-4 of the “Transitional Provisions” of the Tax Code of Ukraine. Emphasis was placed on the need to adopt a legislative act that will amend the Criminal Code of Ukraine and the Code of Ukraine.

**Key words:** *voluntary declaration, legal regulation, tax amnesty, de-shadowing of the economy, tax law.*

**Постановка проблеми.** Доволі неоднозначним інструментом формування дохідної частини бюджету держави є податкова амністія, особливо в контексті довгострокового впливу на дотримання вимог податкової дисципліни, що підтверджує інституційну неспроможність держави здійснювати належний контроль за дотриманням відповідного законодавства. В Україні проблема несплати податків є однією з гострих та викликає занепокоєння не лише з боку податкових органів. Масштаби ухилення від сплати податків змушують державу вивчати це соціально-правове явище, встановлювати його причини, а також розробляти правові та інші засоби, за допомогою яких можна подолати сформоване в суспільстві негативне ставлення до оподаткування [7]. Одним із таких засобів, покликаних стимулювати позитивне ставлення громадян до оподаткування та податкової політики загалом, слугує інститут податкової амністії. Зазначене обумовлює актуальність та невичерпність дослідження проблем правового регулювання Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом введення одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» від 15 червня 2021 року № 1539-IX.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Декілька років точаться дискусії серед учених, експертів, політиків щодо доцільності, умов та ефективності проведення «податкової амністії», «амністії капіталу» та «нульового декларування». Є як прихильники цієї ідеї, так і критики зазначених позицій. Серед вітчизняних учених значний внесок у науковий аналіз податкової амністії здійснили І. Беспалько, А. Глазова, Р. Каленяк, Ю. Касперович, І. Приходько, В. Рядінська, А. Сльозко, Т. Шульга. З огляду на те, що Закон України від 15 червня 2021 року № 1539-IX аналізувався науковцями здебільшого в контексті доцільності його ухвалення, а не правозастосування, виникає необ-

хідність дослідження проблематики правового регулювання інституту «податкової амністії», який запроваджений цим законодавчим актом.

**Мета дослідження.** На підставі наведеного метою дослідження визначаємо аналіз проблеми правового регулювання Закону України від 15 червня 2021 року № 1539-IX та формування шляхів оптимізації норм зазначеного законодавчого акта.

**Виклад основних положень.** Основною метою проведення податкової амністії є легалізація капіталу та детінізація економіки. Податкова амністія як інструмент фіскального регулювання має, окрім позитивних наслідків, таких як виведення доходу з тіні, поповнення бюджету, негативні наслідки, які виникають безпосередньо через недосконалість та нестабільність податкового законодавства, недосконалість бюджетної системи та системи контролю за використанням бюджетних коштів, недоліки правоохоронної та судової систем [5].

Отже, податкова амністія як елемент наповнення бюджету не може бути повною мірою результативною через прогалини законотворчої техніки, які визначено нижче.

1) Законом України від 15 червня 2021 року № 1539-IX встановлено новий обов’язковий платіж – спеціальний збір за одноразове декларування, який раніше не був передбачений податковою системою України. Водночас жодним чином не обґрунтовано стислий строк дії зазначеного законодавчого акта. З огляду на наведене доцільно було би відстрочити набуття законної сили зазначеним законодавчим актом або продовжити строк його дії.

2) Неповною мірою Законом України від 15 червня 2021 року № 1539-IX здійснено правове регулювання віртуальних активів. Відсутність належного правового регулювання механізму включення вартості віртуальних активів у спеціальну одноразову декларацію є проблемою податкової амністії. Згідно з пп. 14.1.280 ПКУ, активи фізичної особи включають грошові активи, майно та майнові права. Віртуальні активи, аби бути об’єктом одноразового декларування, мають належати до однієї

з цих трьох категорій. Отже, до грошових активів (це поняття законодавець окремо визначив для використання в межах одноразового декларування, і воно не охоплює криптовалюту) не належать віртуальні активи. Відповідно до Проекту Закону України «Про віртуальні активи», віртуальний актив – це нематеріальне благо, що є об'єктом цивільних прав, має вартість та виражене сукупністю даних у електронній формі. Причому Закон буде вирізняти два види віртуальних активів, а саме забезпечені (ті, які посвідчують певні майнові права) і незабезпечені (ті, які жодних майнових чи немайнових прав не посвідчують). При цьому об'єкт забезпечення віртуального активу визначається правочином, згідно з яким такий віртуальний актив створено. З точки зору українського законодавства, майже всі відомі криптовалюти не базуються на жодних правочинах, тобто такі віртуальні активи є незабезпеченими, вони не підтверджують права власності. Ключовим у контексті одноразового декларування є те, що віртуальні активи визнані нематеріальним благом [8].

У розумінні Цивільного кодексу України нематеріальним благом вважалися права інтелектуальної власності, інформація та особисті немайнові права. Відтепер до цього переліку долучено також віртуальні активи. Головним є те, що нематеріальні активи не охоплюються поняттям майна, закріпленим у ст. 190 Цивільного кодексу України. Водночас віртуальні активи не належать до речей. Також якщо йдеться про незабезпечені віртуальні активи, то ці об'єкти не посвідчують жодних майнових прав. Аналізуючи вищенаведене, зазначаємо, що відсутні підстави вважати, що криптовалюти можуть бути визнані майном чи майновими правами в розумінні ст. 190 Цивільного кодексу України. Об'єктами одноразового декларування, згідно з нормами Податкового кодексу, є грошові активи, майно чи майнові права, причому поняття майна використовується в розумінні Цивільного кодексу України [8].

На відміну від цього, Цивільний кодекс України не розглядає нематеріальні активи як майно чи майнові права. Однак, згідно із законопроектами, за юридичною суттю криптовалюти є нематеріальними активами. Отже, віртуальні активи в чинній редакції законодавства не є об'єктом одноразового декларування. Виняток становлять криптоактиви, що є забезпече-

ними в розумінні українського законодавства. Вони можуть бути задекларовані як майнові права, що посвідчені відповідними активами.

З огляду на наведене вважаємо за необхідне визначити механізм правового регулювання процедури декларування віртуальних активів та формування їх вартості.

3) Дискусію в юридичній площині викликали положення п. 10 підрозділу 9-4 «Перехідних положень» Податкового кодексу, яким визначаються склад та обсяг активів, джерела одержання (набуття) яких у разі невикористання фізичною особою права на подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації вважаються такими, з яких повністю сплачено податки й збори. Платники, які не подали відповідну декларацію, але склад та обсяг майна яких перевищує закріплений у цьому пункті, апріорі вважаються такими, що порушили податкове законодавство. Очевидно, це неповною мірою відповідає змісту ч. 2 ст. 61 Конституції [1], тому зазначаємо, що зазначене правове регулювання суперечить принципу правової визначеності щодо добросовісності дій покупця під час визначення джерел походження грошових коштів та їх перевірки уповноваженими органами на момент набуття відповідного матеріального активу.

Вирішення зазначеної прогалини вбачаємо у визначенні правових наслідків, які будуть виникати, якщо платники податків не подали відповідну декларацію, але склад та обсяг їх майна перевищує закріплений у п. 10 підрозділу 9-4 «Перехідних положень» Податкового кодексу України.

4) Підпунктом 1 п. 10 підрозділу 9 Розділу XX ПКУ встановлено, що склад та обсяг активів, джерела одержання (набуття) яких у разі невикористання фізичною особою права на подання Декларації вважаються такими, з яких повністю сплачено податки і збори відповідно до податкового законодавства, становлять активи, сумарна вартість яких не перевищує 400 тис. грн. станом на дату завершення періоду одноразового (спеціального) добровільного декларування. Порядок визначення суми, на яку застосовується «податкова амністія» за умови перевищення у платника податків розміру готівки, яка перебуває у власності, суми 400 тисяч гривень, законодавством не встановлюється [3].

Отже, особа, яка має у власності 405 тис. грн. та виявила бажання скористатися правом на подання Декларації, приймає самостійне рішення щодо суми, яка буде зазначена у цій Декларації, а саме повністю уся сума 405 тис. грн. або тільки частина цих коштів. При цьому нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування здійснюється у загальному порядку із суми, яка буде зазначена у Декларації. У разі прийняття рішення фізичною особою щодо неподання Декларації джерела одержання (набуття) коштів вважаються такими, з яких повністю сплачено податки і збори відповідно до податкового законодавства, якщо сумарна вартість їх не перевищує 400 тис. грн. станом на дату завершення періоду одноразового (спеціального) добровільного декларування.

Проаналізувавши наведене, вважаємо необхідним установлення порядку визначення суми, на яку застосовується «податкова амністія» за умови перевищення у платника податків розміру готівки, яка перебуває у власності, суми 400 тисяч гривень.

5) Закон України від 15 червня 2021 року № 1539-IX не містять однозначного механізму правового регулювання того, яким чином має визначатися вартість майна, майнових прав, фінансових інструментів. Встановлено, що база для обчислення збору визначається зокрема, але не виключно як витрати декларанта, пов'язані з придбанням (набуттям) об'єкта декларування; вартість, що встановлюється на підставі оцінювання майна та майнових прав, фінансових інструментів, інших активів відповідно до вимог законодавства країни, де знаходиться такий актив; оцінювання об'єкта декларування. Використання терміна «зокрема, але не виключно» за своїм лексичним значенням не є нормативним, що створює неоднозначне сприйняття цієї норми. Значною мірою витрати на дату придбання активу можуть відрізнятися від вартості активу, згідно з його оцінкою на момент декларування. Норми закону вказують на можливість проведення камеральної перевірки протягом 60 календарних діб, що настають за днем подання декларації, стосовно наявності в ній арифметичних та логічних помилок [2].

Задля реалізації принципу належного урядування вважаємо необхідним установлення механізму визначення вартості майна, майно-

вих прав, фінансових інструментів, які є предметом декларування.

6) Закон України від 15 червня 2021 року № 1539-IX виключає можливість одноразового декларування для суб'єктів, які подавали декларації в порядку Закону України «Про запобігання корупції». Водночас зазначене положення законодавства вважаємо суперечливим, оскільки, по-перше, відсутній реєстр осіб, які подавали декларації в порядку Закону України «Про запобігання корупції», по-друге, не виключено ситуації, за яких особа, припинивши перебування на публічній службі, набула активів, які підлягають декларуванню в порядку податкової амністії з джерел, які не пов'язані з виконанням обов'язків публічної служби.

7) До декларанта, який сплатив у повному обсязі суму збору в установленому порядку, строках та розмірах, а також виконав усі вимоги, передбачені цим підрозділом (норми п. 14 підрозділу 94 Податкового кодексу України), не можуть застосовуватися заходи забезпечення кримінального провадження, запобіжні заходи та вчинятися слідчі (розшукові) дії у кримінальному провадженні у зв'язку з придбанням, створенням, одержанням, використанням зазначених в одноразовій декларації активів за ознаками кримінальних правопорушень, передбачених ст. ст. 212, 212-1 ККУ. Суми, щодо яких сплачено збір, вираховуються з установлених критеріїв для досягнення цілей кваліфікації правопорушення [1].

Відповідно до ст. 1 КПК, порядок кримінального провадження на території України визначається лише кримінальним процесуальним законодавством. Н. Дригваль зазначає, що норма, яка міститься в п. 14 підрозділу 94 «Перехідні положення» ПК, за сферою регулювання суспільних відносин є кримінально-процесуальною. Однак сфера регулювання ПК не охоплює за своїм змістом кримінально-процесуальні відносини. Згідно з положенням ст. 3 Кримінального кодексу України, зміни до законодавства України про кримінальну відповідальність вносяться виключно законами про внесення змін до КК. Отже, для забезпечення дієвості цих норм відповідних змін мали зазнати КК та КПК [1].

Погоджуючись із зазначеним твердженням науковця, наголошуємо на необхідності ухвалення законодавчого акта, яким будуть внесені зміни саме до Кримінального кодексу України

та Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Систему детінізації доходів можна визначити як крок держави назустріч громадянам за умов конфіденційності, довіри та чіткого розуміння надійності кожного елементу. Формування культури оподаткування є важливим елементом процвітаючого та сильного суспільства. Однак цей процес може відбуватися за наявності в країні розвиненої правової культури, що відображається в передовій культурі правової технології нормативно-правових актів.

За результатами проведеного дослідження формуємо такі **висновки**.

1) Проблемами правового регулювання процедури податкової амністії в редакції Закону України від 15 червня 2021 року № 1539-IX визначаємо такі:

- недотримання принципу стабільності податкового законодавства;
- неоднозначне правове регулювання процедури декларування віртуальних активів;
- недосконалість процедури визначення вартості об'єктів декларування;
- відсутність юридичної визначеності щодо порядку встановлення суми, на яку застосовується «податкова амністія» за умови перевищення у платника податків розміру готівки, яка перебуває у власності, суми 400 тисяч гривень;

– відсутність належних гарантій не притягнення до кримінальної та адміністративної відповідальності суб'єктів декларування за фактом подання відомостей у декларації.

2) Задля оптимізації правового регулювання механізму «податкової амністії» вказуємо на необхідність вжиття таких заходів:

– відстрочити набуття чинності Законом України від 15 червня 2021 року № 1539-IX або продовжити строк його дії;

– визначити механізм правового регулювання процедури декларування віртуальних активів та формування їх вартості;

– визначити правові наслідки, які будуть виникати, якщо платники податків не подали відповідну декларацію, але склад та обсяг їх майна перевищує закріплений в п. 10 підрозділу 9-4 «Перехідних положень» Податкового кодексу України;

– встановити механізм визначення вартості майна, майнових прав, фінансових інструментів, які є предметом декларування.

У будь-якому разі податкова амністія є лише одним із факторів покращення бізнес-середовища. Без податкової реформи, реформування судів і правоохоронних органів, радикального спрощення податкового та митного законодавства такі покращення були б неможливими.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Дригваль Н. Як має відбуватися фінансовий моніторинг тіншових доходів, та чому замість амністії можна дістати кримінальну справу. URL: [https://zib.com.ua/ua/148204chomu\\_zamist\\_podatkovoi\\_amnistii\\_deklarant\\_mozhe\\_distati\\_kri.html](https://zib.com.ua/ua/148204chomu_zamist_podatkovoi_amnistii_deklarant_mozhe_distati_kri.html) (дата звернення: 04.10.2021).
2. Про внесення змін до Податкового кодексу 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 червня 2021 року № 1539-IX. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 04.10.2021).
3. Кознова О. Податкова амністія: яку суму декларувати, якщо у власності є 405 тис. грн? URL: [https://biz.ligazakon.net/news/206337\\_podatkova-amnystya-yaku-sumu-deklaruvati-yakshcho-u-vlasnost--405-tis-grn](https://biz.ligazakon.net/news/206337_podatkova-amnystya-yaku-sumu-deklaruvati-yakshcho-u-vlasnost--405-tis-grn) (дата звернення: 04.10.2021).
4. Куксенко С. Особливість та сутність «одноразового добровільного декларування фізичними особами належних їм активів» як різновиду «податкової амністії». DOI: <https://doi.org/10.18524/2411-2054.2021.43.240986> (дата звернення: 04.10.2021).
5. Майка М., Денисюк В. Фінансово-правові механізми детінізації економіки України: організаційний аспект. URL: <https://sci-conf.com.ua> (дата звернення: 04.10.2021).
6. Першко Л. Фінансові аспекти проведення податкової амністії в Україні. URL: <http://oldconf.neasmo.org.ua/node/2763> (дата звернення: 04.10.2021).
7. Пивовар І. Податкова амністія. Правовий аналіз зарубіжного досвіду. URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/587781> (дата звернення: 04.10.2021).
8. Полянничко А. Податкова амністія: криптовалюта не є об'єктом декларування. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100026963-podatкова-amnistiya-kriptovalyuta-ne-ye-obyektom-deklaruvannya> (дата звернення: 04.10.2021).