

**ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА**

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

КОВАЛЬЧУК ОЛЕНА КОСТЯНТИНІВНА

УДК 347.73:336.225.3

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ОДНОРАЗОВОГО (СПЕЦІАЛЬНОГО)
ДОБРОВІЛЬНОГО ДЕКЛАРУВАННЯ АКТИВІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ**

Спеціальність 081 Право
Галузь права 08 Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____/О.К. Ковальчук/

Науковий керівник: доктор юридичних наук,
професор, член-кореспондент Національної
академії правових наук України, заслужений
юрист України,
Буханевич О.М

Хмельницький – 2023

АНОТАЦІЯ

Ковальчук О.К. Правовий режим одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису*.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» у галузі знань 08 «Право». – Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова.

Дисертація є комплексним науковим дослідженням, присвяченим правовому режиму одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб як виду податкової амністії в Україні. У результаті проведеного наукового дослідження проаналізовано теоретико-правові основи податкової амністії, здійснено характеристику податкової амністії як галузевої амністії, розкрито її характеристики. До кола таких характеристик віднесено: 1) становить собою акт прощення осіб, які вчинили порушення податково-правових норм; 2) прощення осіб відбувається у разі, якщо особи, що прагнуть помилування, здійснять певні дії (умовний характер податкової амністії); 3) специфічність правового регулювання – відсутність у кодифікованому нормативному акті загальних положень про проведення податкових амністій; 4) виключає індивідуалізацію суб'єктів – її впровадження стосується певних категорій платників податків; 5) різновекторність, за якої досягається виконання: фіскальної функції – наповнення дохідних частин державного та місцевих бюджетів й можливість здійснювати фінансування певних видатків в кризові періоди для країни; стабілізаційної функції – виведення коштів з тіньового сектору до реального сектору економіки; стимулюючої функції – активація виробничих процесів за рахунок додаткового надходження капіталу; превентивної функції – встановлення у подальшому більш суворих покарань за податкові правопорушення; 6) добровільність участі платників податків у податковій амністії й можливість їх включення у процедуру податкової амністії в будь-який момент (в межах темпорального періоду її дії); 7) умовний характер

– реалізація податкової амністії можлива лише за умови виконання певних вимог на користь держави (подання спеціальної декларації, сплата збору до бюджету, податкові перевірки та ін.); 8) за підсумками реалізації податкової амністії платник податків звільняється від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства; 9) анонімність щодо джерел походження активів (доходів) не потрібно вказувати звідки такі доходи надійшли; 10) має свою власну процедуру (порядок) реалізації.

Встановлено недоцільність закріплення у Податковому кодексі України положень щодо особливостей звільнення від кримінальної та адміністративної відповідальності за податкові правопорушення.

Здійснено класифікацію податкових амністій за різними критеріями. Серед таких критеріїв виокремлено такі: тривалість, залежність від виду нормативно-правового регулювання, наявність обов'язку проведення перевірки в межах реалізації податкової амністії, територія поширення, доходи фізичних осіб, заходи, передбачені програмою податкової амністії, вид податків, за якими проводиться така амністія; відповідальність, від якої звільняються платники податків.

Проведено аналіз найбільш оптимальних моделей податкової амністії, які застосовуються у світі. До таких віднесено такі, як: 1) амністія з корегуванням податкових декларацій; 2) амністія розслідувань; 3) амністія штрафів. Наголошено на тому, що одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб як вид податкової амністії, що наразі застосовується в Україні, за своїм змістовим наповненням становить собою амністію штрафів.

На підставі проведеної класифікації податкових амністій, які застосовувалися у різних країнах світу, зроблено висновок про різноманітні підходи до виокремлення мети проведення таких амністій. Встановлено, що при реалізації податкової амністії зазвичай переслідується багатоаспектна мета, яка полягає у реалізації низки функцій. До таких функцій віднесено: а) фінансову функцію – передбачає наповнення дохідних частин державного та місцевих

бюджетів й можливість здійснювати фінансування певних видатків в кризові періоди для країни; стабілізаційну функцію – виведення коштів з тіньового сектору до реального сектору економіки; стимулюючу функцію -охоплює активацію виробничих процесів за рахунок додаткового надходження капіталу; превентивну функцію – встановлення у подальшому більш суворих покарань за податкові правопорушення.

Проаналізовано ретроспективний досвід застосування податкових амністій в Україні від податкового компромісу до одноразового (спеціального) додаткового декларування активів фізичних осіб. Встановлено нетотожність правових механізмів таких видів податкових амністій, що були оголошені та реалізовані в Україні, як податковий компроміс та одноразове (спеціальне) добровільне податкове декларування. Вказані різновиди мають як спільні (добровільність та умовний характер, мета реалізації), та і відмінні характеристики (коло осіб, на яке розповсюджується певний механізм податкової амністії, ставка (розмір) збору, який має бути сплачений до бюджету, строк дії, перевірки, які можуть проводити контролюючі органи при реалізації механізму податкової амністії тощо).

Встановлено, що План дій BEPS становить собою підґрунтя для реалізації податкової амністії в Україні, зокрема, такого виду як одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб. Аргументовано, що впровадження податкової амністії в Україні як одного з елементів плану BEPS становить собою правове явище, спрямоване на забезпечення балансу публічного та приватного інтересів у податкових правовідносинах. Встановлено, що обов'язковою умовою досягнення такого балансу є добросовісність учасників податкових відносин (як зобов'язаних, так і уповноважених), що виявляється у розумній, перспективній та доцільній оптимізації відносин оподаткування.

Підкреслено, що правовий механізм реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб як виду податкової амністії, впровадженого в Україні, характеризується певною

схожістю з правовим механізмом податку та/або збору. У межах такого механізму визначаються як основні (базові) елементи, так і особливості його реалізації.

Визначено особливості одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб як виду податкової амністії, до кола яких запропоновано віднести такі: розповсюдження на фізичних осіб (на резидентів та нерезидентів), в тому числі на самозайнятих осіб; передбачення гарантій звільнення суб'єктів декларування від відповідальності за порушення не лише фінансового, але й кримінального та адміністративного законодавства; обмеженість темпоральної дії; диференціювання ставок; можливість застосування розстрочки при сплаті збору за таке декларування; анонімність джерел одержання або набуття об'єктів декларування; застосування заходів запобігання легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом тощо.

Надано характеристику мети одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб як багатоаспектної (легалізація доходів, утвердження світових стандартів у сфері оподаткування в національному законодавстві, поповнення бюджету, детінізація національної економіки, створення нових умов для чесного ведення бізнесу, запобігання відтоку коштів у низькоподатковій юрисдикції, підтримка економіки та бізнесу в умовах воєнного стану, репатріація капіталів, побудова довірчих відносин між зобов'язаними та уповноваженими учасниками податково-правового регулювання).

При дослідженні суб'єктно-об'єктного складу одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб аргументовано недоцільність включення самозайнятих осіб – платників податків до кола потенційних суб'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб. З огляду на наявне податкове навантаження для такої категорії платників податків запропоновано змістовно переглянути підходи до правових механізмів оподаткування доходів самозайнятих осіб (йдеться про впровадження занижених ставок оподаткування

доходів самозайнятих осіб, зокрема тих, які провадять незалежну професійну діяльність, чи впровадження спеціального податкового режиму для них сприяло би досягненню балансу приватних та публічних інтересів у податкових правовідносинах).

Розглянуто правовий механізм одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб. Доведено, що механізм реалізації досліджуваного виду податкової амністії – одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб – передбачає сплату збору за одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб. Такий збір відрізняється від зборів податкового характеру, включених до податкової системи України.

Здійснено характеристику збору за одноразове добровільне декларування, виділено такі його ознаки: а) становить собою одноразовий платіж, що має обов'язковий характер – без сплати збору реалізація процедури одноразового добровільного декларування неможлива. Фактично сплата збору за одноразове добровільне декларування є однією із стадій реалізації процедури такого виду податкової амністії в Україні; б) розмір збору: (1) розраховується самостійно суб'єктом одноразового добровільного декларування; (2) залежить від вартості того об'єкта, що декларується; (3) диференціюється з урахуванням відповідних ставок, передбачених за певні об'єкти одноразового добровільного декларування; в) сума збору обов'язково фіксується у спеціальній добровільній декларації.

Встановлено, що законодавчо закріплено альтернативний перелік ставок збору за одноразове добровільне декларування. При цьому ставка є диференційованою залежно від виду активу, що декларується платниками податків.

Констатовано, що з метою забезпечення балансу приватних та публічних інтересів платнику податків дозволяється сплачувати суму збору за одноразове добровільне декларування активів фізичних осіб у розстрочку. На підставі аналізу процедури розстрочення у, так би мовити, звичайному режимі

регулювання податкових відносин та цієї ж процедури при реалізації одноразового добровільного декларування зроблено висновок про їх суттєві відмінності.

Доведено, що розстрочення, передбачене ст. 100 Податкового кодексу України різниться від розстрочення, яке може бути реалізовано платником податків при одноразовому (спеціальному) добровільному декларуванні. Вони різняться за: (1) предметом розстрочення; (2) строками розстрочення; (3) вигодою для держави; (4) нормативними підставами застосування; (5) процедурою реалізації. Підкреслено, що підхід до регламентації процедури розстрочення, який застосовується при одноразовому добровільному декларуванні активів фізичних осіб не характерний для податково-правового регулювання в Україні.

Встановлено певну стадійність реалізації правового механізму одноразового добровільного декларування. Такі стадії можна поділити на 2 групи: а) нормативні, тобто такі, що визначені законодавчо; б) внутрішньо організаційні – ті, що безпосередньо залежать від внутрішнього переконання, волі та розсуду платника податків.

До нормативних стадій одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб віднесено такі стадії, як: 1) розміщення коштів в національній та іноземній валютах у готівковій формі та/або банківських металах на поточних рахунках із спеціальним режимом використання в банках України; 2) подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації платника податків. При цьому зазначимо можливість декларанта подати уточнюючу одноразову (спеціальну) податкову декларацію; 3) обрання строків сплати, ставки та розрахунок суми збору за одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб; 4) сплата збору за одноразове добровільне декларування; 5) перевірка одноразової (спеціальної) добровільної декларації платника податків (в межах цієї стадії відбувається проведення камеральної перевірки декларанта). За підсумками реалізації

вказаних стадій здійснюється звільнення від відповідальності за порушення податково-правових норм.

Обґрунтовано підхід, за якого до внутрішньо організаційних стадій одноразового добровільного декларування активів фізичних осіб запропоновано віднести такі, як: прийняття рішення про участь у процедурі одноразового добровільного декларування; вибір об'єктів декларування та визначення їх вартості й, відповідно, від цього безпосередньо залежить сума збору, яка буде сплачена до бюджету. Розглядувані стадії нерозривно пов'язані із рівнем правосвідомості та добросовісності платника податків, а також важливе значення має ступінь довіри платника податків до держави в особі контролюючих органів.

Автором аргументовано недоцільність закріплення гарантій звільнення декларантів від адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, що стали джерелом походження активів, які висвітлюються в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, в нормах податкового законодавства України. Наголошено на необхідності відображення таких нормативних приписів а актах адміністративного та кримінального законодавства України відповідно.

Підкреслено наявність законодавчої колізії щодо забезпечення анонімності джерел одержання (набуття) декларантом об'єктів декларування, яка полягає, з одного боку в наданні гарантій такої анонімності, а з іншого, правовий механізм одноразового (спеціального) добровільного декларування передбачає встановлення для банку функцій фінансового моніторингу, та запропоновані шляхи її усунення.

Обґрунтовано, що перевірка спеціальних податкових декларацій – обов'язкова стадія реалізації процедури такого виду податкової амністії як одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб. Проведення камеральної перевірки в режимі податкової амністії відрізняється від звичайного порядку проведення таких перевірок за: (1) строками проведення; (2) оформленням результатів; (3) наявністю прив'язки до збору за

декларування; (4) додаткові повноваження контролюючих органів (в межах перевірки достовірності інформації, яка міститься у такій декларації).

На підставі аналізу результатів проведення в Україні одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб констатовано, що його цілі досягнуто не в повному обсязі через наявність таких чинників, як: недосконалість його правового механізму; збройна агресія росії проти України, що відбулася під час проведення такого декларування; недостатність гарантій від держави для фізичних осіб-декларантів. Запропоновано подовжити термін дії такого виду податкової амністії до завершення воєнного стану в Україні.

Надано пропозиції щодо внесення змін до ст. 14 Податкового кодексу України й запропоновано закріпити таке визначення податкової амністії: це податково-правовий інститут, що передбачає спеціальний порядок звільнення платників податків (або окремих їх категорій) від фінансової відповідальності за порушення податково-правових норм, має темпорально обмежений період дії та вимагає від платників податків вчинення зустрічних дій на користь держави.

Ключові слова: оподаткування, економічна амністія, податкова амністія, правовий режим, податковий компроміс, одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб, план BEPS, правовий механізм, декларанти, об'єкт, декларант, декларація, збір, розстрочення, гарантії звільнення від відповідальності.

ANNOTATION

Kovalchuk O.K. Legal regime of one-time (special) voluntary declaration of the assets of natural persons. – *Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.*

Thesis for the Doctor of Philosophy degree in specialty 081–Law in the field of knowledge 08 “Law”. – Khmelnytskyi University of Management and Law named after Leonid Yuzkov, 2023.

Thesis is a complex scientific study devoted to the legal regime of one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals as a type of tax amnesty in Ukraine. On the basis of the conducted research, several theoretical and legal foundations of the tax amnesty were analyzed, the tax amnesty was characterized as a branch amnesty, and its characteristics were revealed. The range of such characteristics includes following: 1) it is an act of the forgiveness of persons who have committed violations of tax and legal norms; 2) forgiveness of persons is possible if the persons seeking it perform certain actions (conditional nature of tax amnesty); 3) specificity of legal regulation – absence of general provisions on tax amnesties in the codified regulatory act; 4) it excludes the individualization of entities – its implementation concerns certain categories of taxpayers; 5) diversity of vectors, which achieves the fulfillment of: the fiscal function – filling the revenue parts of the state and local budgets and the possibility of financing certain expenses in crisis periods for the country; stabilization function – withdrawal of funds from the shadow sector to the real sector of the economy; stimulating function – activation of production processes due to additional capital inflow; the preventive function – the establishment of harsher penalties for tax offenses in the future; 6) voluntary participation of taxpayers in the tax amnesty and the possibility of their inclusion in the tax amnesty procedure at any time (within the temporal period of its validity); 7) conditional nature – the implementation of tax amnesty is possible only if certain requirements are met in favor of the state (submission of a special declaration, payment of a fee to the budget, tax audits, etc.); 8) as a result of the implementation of the tax amnesty, the taxpayer is released from financial, administrative and criminal liability for violation of tax legislation; 9) anonymity regarding the sources of origin of assets (income): it is not necessary to indicate the origin of such income; 10) it has its own implementation procedure (order).

The impracticality of enshrining provisions in the Tax Code of Ukraine regarding the specifics of the exemption from criminal and administrative liability for tax offenses has been established. Tax amnesties have been classified according to various criteria. Among such criteria, the following are distinguished: duration,

dependence on the type of legal regulation, the presence of an obligation to conduct an inspection within the scope of the implementation of the tax amnesty, the territory of distribution, income of individuals, measures provided for by the tax amnesty program, the type of taxes for which such amnesty has been carried out; liability from which taxpayers have been exempted. The analysis of the most optimal models of tax amnesty, which are used in the world, was carried out. These include the following: 1) amnesty with adjustment of tax returns; 2) amnesty of investigations; 3) amnesty of fines. It has been emphasized that one-time (special) voluntary declaration of assets of natural persons as a type of tax amnesty, which is currently used in Ukraine, in terms of content constitutes an amnesty of fines. On the basis of the conducted classification of tax amnesties, which were applied in different countries of the world, a conclusion has been drawn about various approaches to distinguishing the purpose of such amnesties conduction. It has been established that the implementation of tax amnesty usually pursues a multifaceted goal, which consists in the implementation of a number of functions. These functions include: a) fiscal function – provides for the filling of the revenue parts of the state and local budgets and the possibility of financing certain expenses in crisis periods for the country; b) stabilization function – the withdrawal of funds from the shadow sector to the real sector of the economy; c) stimulating function – covers the activation of production processes due to additional capital inflows; d) preventive function – the establishment of harsher penalties for tax offenses in the future.

The retrospective experience of tax amnesties application in Ukraine from the tax compromise to the one-time (special) additional declaration of assets of natural persons has been analyzed. The non-identity of the legal mechanisms of such types of tax amnesties that were announced and implemented in Ukraine, such as a tax compromise and a one-time (special) voluntary tax declaration, has been established. The specified varieties have both common (voluntary and conditional nature, purpose of implementation) and distinctive characteristics (range of persons, whom a certain tax amnesty mechanism applies to, the rate (size) of the fee that must

be paid to the budget, the period of validity, checks that may be carried out by supervisory bodies during the implementation of the tax amnesty mechanism, etc.).

It has been established that the BEPS Action Plan is the basis for the implementation of tax amnesty in Ukraine, in particular, such as a one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals. It is argued that the introduction of tax amnesty in Ukraine as one of the elements of the BEPS plan is a legal phenomenon aimed at ensuring the balance of public and private interests in tax legal relations. It has been established that a mandatory condition for the achievement of such a balance is the good faith of the participants in tax relations (both obliged and authorized), which is manifested in a reasonable, prospective and expedient optimization of taxation relations.

It has been emphasized that the legal mechanism for the implementation of one-time (special) voluntary declaration of the assets of individuals as a type of tax amnesty introduced in Ukraine is characterized by a certain similarity with legal mechanism of tax and/or collection. Within such a mechanism, both the main (basic) elements and the features of its implementation have been determined.

The specifics of one-time (special) voluntary declaration of assets of natural persons as a type of tax amnesty have been defined, which range should include the following: distribution to natural persons (residents and non-residents), including self-employed persons; provision of guarantees for the exemption of declaring subjects from liability for violations of not only financial, but also criminal and administrative legislation; limitation of temporal action; rate differentiation; the possibility of using installments when paying the fee for such a declaration; anonymity of sources of receipt or acquisition of declared objects; application of measures to prevent the legalization of proceeds obtained through crime, etc.

The purpose of the one-time (special) voluntary declaration of assets of natural persons is described as multifaceted (legalization of income, approval of world standards in the field of taxation in national legislation, replenishment of the budget, deshadowing of the national economy, creation of new conditions for honest business

conduct, prevention of outflow of funds to low-tax jurisdictions, support of the economy and business in conditions of martial law, repatriation of capital, formation of trust relations between obliged and authorized participants in tax and legal regulation).

When studying the subject-object structure of a one-time (special) voluntary declaration of assets of natural persons, the inexpediency of including self-employed taxpayers in the circle of potential subjects of a one-time (special) voluntary declaration of assets of natural persons is argued. In view of the existing tax burden for this category of taxpayers, it has been suggested to meaningfully revise the approaches to the legal mechanisms of taxing the incomes of self-employed persons (it is about the introduction of lower rates of taxation of the incomes of self-employed persons, in particular those who conduct independent professional activities, or if the introduction of a special tax regime for them will contribute to the achievement of a balance of private and public interests in tax legal relations).

The legal mechanism of one-time (special) voluntary declaration of assets of natural persons has been considered. It has been proven that the mechanism for the implementation of the investigated type of tax amnesty – one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals – involves payment of a fee for one-time (special) voluntary declaration of the assets of individuals. Such a fee differs from the tax fees included in the tax system of Ukraine.

The characterization of the fee for one-time voluntary declaration has been carried out, the following features of it have been highlighted: a) it is a one-time payment, which is mandatory – without payment of the fee, the implementation of the one-time voluntary declaration procedure is impossible. In fact, the payment of a fee for a one-time voluntary declaration is one of the stages of implementing the procedure of this type of tax amnesty in Ukraine; b) the amount of the fee: (1) it is calculated independently by the subject of a one-time voluntary declaration; (2) it depends on the value of the declared object; (3) it is differentiated taking into account the relevant rates provided for certain objects of a one-time voluntary declaration; c) the amount of the fee must be fixed in a special voluntary declaration.

It has been established that an alternative list of fee rates for a one-time voluntary declaration is established by law. At the same time, the rate is differentiated depending on the type of asset declared by taxpayers.

It has been considered that in order to ensure the balance of private and public interests, the taxpayer is allowed to pay the amount of the fee for a one-time voluntary declaration of the assets of individuals in installments. On the basis of the analysis of the installment procedure in the, so to speak, normal mode of regulation of tax relations and the same procedure in the implementation of a one-time voluntary declaration, a conclusion was drawn about their significant differences.

It has been proven that installments provided for in Art.100 of the Tax Code of Ukraine differs from installment payments, which can be implemented by a taxpayer in case of a one-time (special) voluntary declaration. They differ according to: (1) the subject of installments; (2) installment terms; (3) beneficial for the state; (4) normative grounds of application; (5) implementation procedure. It has been emphasized that the approach to the regulation of the installment procedure, used for a one-time voluntary declaration of assets of individuals, is not typical for tax and legal regulation in Ukraine.

A certain phasing of the implementation of the legal mechanism of one-time voluntary declaration has been established. Such stages can be divided into 2 groups: a) normative, i.e. those defined by law; b) internal organizational – those that directly depend on the internal conviction, will and discretion of the taxpayer.

The regulatory stages of one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals include the following stages: 1) placement of funds in national and foreign currencies in cash and/or bank metals in current accounts with a special mode of use in banks of Ukraine; 2) submission of a one-time (special) voluntary declaration of the taxpayer. At the same time, we note the possibility of the declarant to submit a clarifying one-time (special) tax declaration; 3) selection of payment terms, rates and calculation of the fee for one-time (special) voluntary declaration of assets of natural persons; 4) payment of a fee for a one-time voluntary declaration; 5) verification of a one-time (special) voluntary declaration of the taxpayer (within

this stage, a chamber verification of the declarant is carried out). On the basis of the results of the implementation of the specified stages the release from responsibility for violation of tax and legal norms is carried out.

The approach has been substantiated, according to which the intra-organizational stages of one-time voluntary declaration of assets of individuals are suggested to include the following: making a decision to participate in the procedure of one-time voluntary declaration; selection of objects of declaration and determination of their value, and, accordingly, the amount of the fee that will be paid to the budget directly depends on this fact. The stages are inextricably linked with the level of legal awareness and conscientiousness of the taxpayer, and the degree of trust of the taxpayer to the state control bodies is also important.

The author argues the inexpediency of establishing guarantees of an exemption of declarants from administrative and criminal liability for non-payment of taxes and fees from incomes, which became the source of the origin of assets covered in a one-time (special) voluntary declaration, in the tax legislation of Ukraine. The need to reflect such normative prescriptions and acts of administrative and criminal legislation of Ukraine is emphasized, respectively.

The existence of a legislative conflict regarding the provision of anonymity of sources of receipt (acquisition) of declared objects by the declarant has been considered, which consists, on the one hand, in providing guarantees of such anonymity, and on the other hand, the legal mechanism of one-time (special) voluntary declaration provides for the establishment of financial monitoring functions for the bank, and ways to eliminate it have been suggested.

It has been substantiated that the verification of special tax declarations is a mandatory stage of the implementation of the procedure of this type of tax amnesty as a one-time (special) voluntary declaration of the assets of natural persons. Conduction of a chamber audit under the tax amnesty regime differs from the usual procedure for conducting such audits in terms of: (1) the terms of the procedure; (2) registration of results; (3) the presence of a link to the declaration

fee;(4) additional powers of supervisory authorities (within the scope of verification of the reliability of the information contained in such a declaration).

On the basis of the analysis of the results of the one-time (special) voluntary declaration of assets of individuals in Ukraine, it was established that its goals were not fully achieved due to the presence of such factors as: the imperfection of its legal mechanism; Russia's armed aggression against Ukraine, which occurred; insufficient guarantees from the state for natural persons-declarants. It is proposed to extend the validity period of this type of tax amnesty until the end of the martial law in Ukraine.

Several proposals for amendments to Art.14 of the Tax Code of Ukraine have been made and it is suggested to enshrine the following definition of tax amnesty as a tax-legal institution that provides for a special procedure for exempting taxpayers (or certain categories of them) from financial responsibility for violations of tax-legal norms, has a temporally limited period of validity and obliges taxpayers to take countermeasures in favor of the state.

Keywords: taxation, economic amnesty, tax amnesty, legal regime, tax compromise, one-time (special) voluntary declaration of assets of natural persons, BEPS plan, legal mechanism, declarants, object, declarant, declaration, collection, guarantees of exemption from responsibility.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких опубліковані основні результати дисертації:

1. Kovalchuk, O. (2021) Tax Amnesty: Essence, Features and Features of Application in Ukraine. *European Reforms Bulletin*. № 4. 96–99.

2. Ковальчук О. К. Одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб як вид податкової амністії в Україні: загальна характеристика. *Юридичний бюлетень*. 2022. № 26. С. 52–61. DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2022.26.07>. URL:

<http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2022/26/7.pdf>

3. Ковальчук О. К. Особливості подання декларації при реалізації одноразового (спеціального) декларування активів фізичних осіб. *Право та інновації*. 2022. № 4 (40). С. 75–81. DOI 10.37772/2518-1718-2022-4(40)-11. URL: <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/909/678>

4. Ковальчук О. К. Деякі особливості застосування податкової амністії в Україні. *Право та державне управління*. 2022. № 2. С. 324–330. DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2022.2.47>. URL: http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/2_2022/47.pdf

5. Ковальчук О. К. Характеристика одноразового спеціального (добровільного) декларування активів фізичних осіб в контексті реалізації Плану BEPS в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 7. С. 583–586. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-7/141>. URL: http://www.lsej.org.ua/7_2022/141.pdf

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Ковальчук О. К. Об'єкт одноразового (спеціального) добровільного декларування як один з елементів його правового механізму. *Сучасні проблеми правової системи та державотворення в Україні* : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 25–26 лютого 2022 року. Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2022. С. 42 – 46.

2. Ковальчук О. К. Реалізація податкової амністії в Україні: проблеми та перспективи. *Актуальні проблеми господарської діяльності в умовах розбудови економіки Індустрії 4.0* : зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України за матеріалами ІІ круглого столу (м. Харків, 29 квітня 2022 року) / за ред. О. О. Дмитрик, К. О. Токарєвої. Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2022. С. 113-118.

3. Ковальчук О. К. План BEPS та одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб в Україні: точки перетину. *Цифрові трансформації України 2022: виклики та реалії* : зб. наук. праць за матеріалами

III Круглого столу (м. Харків, 30 вересня 2022 року) / за ред. К. В. Єфремової.
– Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2022. С. 130 – 139.

4. Ковальчук О. К. Дискусійні аспекти реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб. *Інноваційний процес: виклики воєнного часу, проблеми, перспективи євроінтеграції*: зб. наук. праць за матеріалами Круглого столу (м. Харків, 9 грудня 2022 року). Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2022. С. 110–118.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	2
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ	10
1.1. Загальнотеоретичні підходи до характеристики податкової амністії.....	10
1.2. Мета і види податкових амністій.....	28
Висновки до розділу 1.....	41
РОЗДІЛ 2. ОДНОРАЗОВЕ (СПЕЦІАЛЬНЕ) ДОБРОВІЛЬНЕ ДЕКЛАРУВАННЯ АКТИВІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ЯК ВИД ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ.....	44
2.1. Досвід правового регулювання реалізації податкових амністій в Україні (від податкового компромісу до одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб).....	44
2.2. Одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб як вид податкової амністії та підґрунтя для його реалізації в Україні.....	72
Висновки до розділу 2.....	86
РОЗДІЛ 3. ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ МЕХАНІЗМУ ОДНОРАЗОВОГО (СПЕЦІАЛЬНОГО) ДОБРОВІЛЬНОГО ДЕКЛАРУВАННЯ АКТИВІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ	91
3.1. Суб'єктно-об'єктний склад одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб	91
3.2. Порядок та наслідки реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб	129
Висновки до розділу 3.....	158
ВИСНОВКИ.....	165
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	172
ДОДАТКИ.....	190

ВСТУП

Актуальність теми. Процес формування України як незалежної держави супроводжувався низкою економічних та соціальних проблем, серед яких не останнє місце посідало формування податкової системи. Невиважена податкова політика, надлишкове податкове навантаження, нехтування принципами оподаткування призвели до масового ухилення з боку платників від сплати податків, приховування ними доходів, порушень податкового законодавства. З цих причин неодноразово порушувалося питання щодо необхідності податкової амністії для активів фізичних осіб, одержаних ними за рахунок доходів, що підлягали оподаткуванню на час їх отримання. Такою амністією стало одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб (надалі – О(С)ДДАФО), запроваджене українським законодавцем з 1 вересня 2021 року до 1 березня 2023 року.

До мети застосування режиму О(С)ДДАФО віднесено створення партнерських відносин між державою та платниками податків. Держава визнає, що неправомірна поведінка платників податків була обумовлена, у тому числі, і прорахунками податкової політики, тому надає їм можливість, сплативши встановлений збір, отримати «пробачення» порушень, скоєних раніше, для того, щоб забезпечити можливість громадянам легалізувати власні неоподатковані або оподатковані не в повному обсязі доходи й надалі вільно їх використовувати, а також забезпечує додаткове наповнення дохідних частин бюджетів. Комплексне впровадження такого декларування може забезпечити додаткову прозорість, умови для належної сплати податків та дотримання податкової дисципліни платниками податків у майбутньому, формування партнерської моделі взаємодії контролюючих органів та платників податків.

Водночас досягнення заявлених цілей, втілення суттєвих і ефективних перетворень у сфері оподаткування, спрямованих на забезпечення економічного зростання України, не може відбуватися без дослідження запропонованих законодавцем правових засобів, виявлення проблем та колізій, які стосуються впорядкування зазначеного особливого порядку добровільного декларування

фізичною особою належних їй активів, а також окреслення дієвих векторів їх подолання. Усе це вказує на необхідність проведення глибокого й різнобічного доктринального аналізу О(С)ДДАФО в Україні й обумовлює вибір теми дослідження.

Теоретичною й методологічною базою дисертації є дослідження вітчизняних і зарубіжних учених – представників податкового та фінансового права, адміністративного, конституційного, цивільного, кримінального права, теорії держави і права тощо. Значний внесок у дослідження проблематики, що є предметом пошуку, зробили такі науковці як: І. М. Бондаренко, Р. Г. Браславський, О. О. Бригінець, М. С. Вишемирський, Д. О. Гетманцев, Б. В. Деревянко, О. О. Дмитрик, О. О. Ємельянова, А. М. Івановська, А. Й. Іванський, Д. А. Кобильнік, Ю. О. Костенко, А. М. Котенко, І. Є. Криницький, С. І. Куксенко, М. П. Кучерявенко, О. В. Макух, І. В. Приходько, В. О. Рядінська, М. С. Сиромятнікова, Є. М. Смичок, І. П. Сторожук, К. О. Токарева, Є. Ю. Шаптала, В. А. Шкелебей, Т. М. Шульга, К. А. Шуневич та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано відповідно до Місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки, затвердженої Наказом Державної податкової служби України від 22.11.2021 р. № 965, цілей сталого розвитку України на період до 2030 року, затверджених Указом Президента України від 30.09.2019 р. № 722/2019, Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2021–2026 роки, затвердженої Указом Президента України від 07.09.2021 р. № 487/2021, Пріоритетних напрямків фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 р. № 12-21 на виконання програми досліджень Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова «Управлінські та правові засади забезпечення сталого розвитку України як європейської держави» (номер державної реєстрації 0108U008927).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертації полягає в поглибленні наукових знань і комплексній розробці теоретичних положень стосовно правового регулювання податкової амністії і, зокрема, такого її виду як О(С)ДДАФО та підготовці науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення чинного податкового законодавства.

Відповідно до зазначеної мети поставлено такі завдання:

- з'ясувати сутність та ознаки податкової амністії;
- визначити мету реалізації податкової амністії;
- провести класифікацію податкових амністій за низкою критеріїв;
- проаналізувати досвід правового регулювання реалізації податкових амністій в Україні;
- охарактеризувати план BEPS як підґрунтя для впровадження О(С)ДДАФО в Україні;
- визначити особливості О(С)ДДАФО як виду податкової амністії;
- охарактеризувати суб'єктів О(С)ДДАФО;
- визначити об'єкти О(С)ДДАФО;
- окреслити процедуру розстрочення при О(С)ДДАФО;
- розкрити порядок реалізації О(С)ДДАФО;
- виокремити стадії реалізації О(С)ДДАФО;
- оцінити наслідки реалізації О(С)ДДАФО;
- сформулювати пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у сфері правового регулювання відносин у сфері оподаткування.

Предметом дослідження є правовий режим О(С)ДДАФО в Україні.

Методи дослідження. Методологічну основу становить сукупність загальних та спеціальних методів наукового пізнання, використання яких у взаємозв'язку дозволило досягти поставленої мети й забезпечити повноту дослідження та наукову достовірність і переконливість отриманих результатів.

Діалектичний метод застосовано для об'єктивного та всебічного пізнання правової дійсності, визначення суті досліджуваних явищ в єдності їх матеріального змісту та юридичної форми (п.п. 1.1, 1.2, 2.1, 2.2, 3.1, 3.2). *Структурний та функціональний аналізи* завдяки врахуванню таких якостей системи, як інтегративність, компонентність, співвідношення цілого та частини, структури й функцій, сприяли поглибленому вивченню природи податкової амністії, її видів, мети та ознак, характеризуванню правового механізму О(С)ДДАФО та його окремих елементів (п.п. 1.1, 1.2, 3.1, 3.2). Вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду впровадження податкових амністій на основі *порівняльно-правового методу* дозволило узагальнити наукові концепції щодо теоретичних та практичних проблем нормативної дефініції податкової амністії, класифікації за низкою критеріїв (п.п. 1.1, 1.2).

Застосування *історико-правового методу* дало змогу з'ясувати еволюцію юридичної думки щодо сутності та значення таких категорій як «амністія», «податкова амністія», «податковий компроміс» (п.п. 1.1, 1.2, 2.1, 2.2). *Спеціально-юридичним методом* здійснено змістовний аналіз сучасного стану законодавчих положень, завдяки чому розроблено пропозиції щодо подолання наявних теоретико-правових суперечностей, а також колізій у законодавчих актах (п.п. 2.1, 2.2, 3.1, 3.2).

Нормативну основу дисертації склали Конституція України, міжнародні акти, Податковий кодекс України, а також інші законодавчі та підзаконні нормативно-правові акти України, що регулюють порядок реалізації податкової амністії, зокрема, такого її виду як О(С)ДДАФО.

Емпіричну основу дослідження становлять склади роз'яснення органів Державної податкової служби України, правова публіцистика, монографічні дослідження та публікації в періодичних виданнях за темою дисертаційної роботи.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є однією з перших в українській правовій науці комплексних праць, присвячених з'ясуванню правового регулювання О(С)ДДАФО в Україні, у результаті чого

сформульовано низку основних наукових положень і зроблено висновки, що мають наукову новизну та практичну значимість.

Уперше:

1) на основі аналізу Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Плану дій BEPS) констатовано, що необхідною умовою досягнення оптимального балансу публічного та приватного інтересів у податкових правовідносинах в Україні є добросовісність учасників податкових відносин, забезпечення усього можливого, у тому числі, шляхом реалізації такого виду податкової амністії як О(С)ДДАФО;

2) визначено особливості О(С)ДДАФО як виду податкової амністії (розповсюдження на фізичних осіб (на резидентів та нерезидентів), у тому числі на самозайнятих осіб; передбачення гарантій звільнення суб'єктів декларування від відповідальності за порушення не лише фінансового, але й кримінального та адміністративного законодавства; обмеженість темпоральної дії; диференціювання ставок; можливість застосування розстрочки при сплаті збору за таке декларування; анонімність джерел одержання або набуття об'єктів декларування; застосування заходів запобігання легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом тощо);

3) виокремлено стадії О(С)ДДАФО, до яких віднесено нормативні (визначені законодавчо) і внутрішньоорганізаційні (залежать безпосередньо від внутрішнього переконання, волі та розсуду платника податків); відзначено, що за підсумками реалізації нормативних стадій платник податків звільняється від юридичної відповідальності за порушення податково-правових норм в режимі такого виду податкової амністії;

4) аргументовано недоцільність закріплення в нормах податкового законодавства гарантій непритягнення декларантів (осіб, які скористалися О(С)ДДАФО) до адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, що стали джерелом походження активів, які висвітлюються в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації;

5) вказано на законодавчу колізію щодо забезпечення анонімності джерел одержання (набуття) декларантом об'єктів декларування, яка полягає, з одного боку, у наданні гарантій такої анонімності, а з іншого, у тому, що правовий механізм О(С)ДДАФО передбачає встановлення для банку функцій фінансового моніторингу, та запропоновані шляхи її усунення;

6) визначено причини недосконалості в повному обсязі мети О(С)ДДАФО, проведеного в Україні з 1 вересня 2021 року до 1 березня 2023 року (недосконалість правового механізму такого виду податкової амністії; введення воєнного стану в Україні; недостатність гарантій від держави для фізичних осіб-суб'єктів О(С)ДДАФО);

удосконалено:

7) характеристику податкової амністії як галузевої амністії з урахуванням умовності характеру її реалізації, виключення індивідуалізації суб'єктів, різновекторності, добровільності участі, можливості включення у процедуру податкової амністії платників податків в межах темпорального періоду її дії, відсутності у кодифікованому нормативному акті загальних положень про проведення податкових амністій, передбачення звільнення платника податків лише від фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, забезпечення анонімності щодо джерел походження активів, що легалізуються, тощо;

8) аргументацію нетотожності правового механізму таких видів податкових амністій, що були оголошені та реалізовані в Україні, як податковий компроміс та О(С)ДДАФО за колом осіб, ставкою, строком та особливостями заходів контролю при їх проведенні;

9) характеристику співвідношення зборів податкового характеру, включених до податкової системи України з іншими платежами з урахуванням збору за О(С)ДДАФО;

10) підхід до змістового наповнення інституту розстрочення в податковому праві з урахуванням особливостей застосування розстрочення при

сплаті збору за О(С)ДДАФО (предмет, строки, вигода для держави, нормативні підстави застосування; процедура реалізації);

набуло подальшого розвитку:

11) визначення критеріїв класифікації податкової амністії (тривалість, залежність від виду нормативно-правового регулювання, наявність обов'язку проведення перевірки в межах реалізації податкової амністії, територія поширення, доходи фізичних осіб, заходи, передбачені програмою податкової амністії, вид податків, за якими проводиться така амністія; відповідальність, від якої звільняються платники податків);

12) характеристика мети О(С)ДДАФО як багатоаспектної (легалізація доходів, утвердження світових стандартів у сфері оподаткування в національному законодавстві, поповнення бюджету, детінізація національної економіки, створення нових умов для чесного ведення бізнесу, запобігання відтоку коштів у низькоподатковій юрисдикції, підтримка економіки та бізнесу в умовах воєнного стану, репатріація капіталів, побудова довірчих відносин між зобов'язаними та уповноваженими учасниками податково-правового регулювання);

13) аргументація необхідності узгодження нормативно-правових актів, що врегульовують процедуру відкриття спеціального рахунку для цілей О(С)ДДАФО в проведенні фінансового моніторингу джерел надходження коштів платника податків;

14) обґрунтування пропозицій щодо подальшого вдосконалення чинного законодавства.

Практичне значення одержаних результатів. Дослідження має як теоретичний, так і прикладний характер. Одержані висновки та пропозиції можуть бути використані в:

– *науково-дослідній діяльності* – для проведення подальших досліджень правового режиму податкових амністій;

– *освітньому процесі* – під час викладання дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Адміністративний процес», підготовки підручників,

посібників, курсів лекцій, навчально-методичних комплексів із зазначених дисциплін (акт впровадження від 25.01.2023 р. № 0043/23) (Додаток Б);

– *правозастосовчій діяльності* – під час здійснення розробки проектів розпорядчих актів у сфері одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб, порядку надання документів податкової звітності платниками податків, які беруть участь у процедурі одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб (акт впровадження від 30.01.2023 № 41/22-01-01-01-27) (Додаток В).

Апробація результатів дослідження. Дисертацію виконано й обговорено на засіданні кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова. Основні наукові положення й висновки дисертаційної роботи та практичні рекомендації щодо вдосконалення чинного законодавства України викладено в доповідях на міжнародних науково-практичних конференціях, круглих столах: *«Сучасні проблеми правової системи та державотворення в Україні»* (м. Запоріжжя, 25–26 лютого 2022 р.), *«Актуальні проблеми господарської діяльності в умовах розбудови економіки Індустрії 4.0»* (м. Харків, 29 квітня 2022 р.); *«Цифрові трансформації України 2022: виклики та реалії»* (м. Харків, 30 вересня 2022 р.); *«Інноваційний процес: виклики воєнного часу, проблеми, перспективи євроінтеграції»* (м. Харків, 2 грудня 2022 р.).

Публікації. Основні наукові положення та висновки дисертації відображено в 9 публікаціях (5 наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях (1 з яких у іноземному виданні) і тезах 4 доповідей на науково-практичних конференціях та круглих столах).

Структура дисертації відповідає предмету, меті, завданням та методології дослідження й дає можливість ґрунтовно розкрити тему. Дисертація складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (172 найменування) та додатків. Повний обсяг дисертації становить 213 сторінку, з них основного тексту – 170 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ

1.1. Загальнотеоретичні підходи до характеристики податкової амністії

Україна вже упродовж досить тривалого часу перебуває на шляху інтеграції до Європейського Союзу. Для реалізації цієї мети однією з ключових умов є відповідність національного законодавства України, у тому числі й податкового, чинним положенням та законодавчим тенденціям ЄС. Відзначимо, що особливої уваги все ще потребує закріплення в вітчизняному податковому законодавстві положень щодо реалізації Плану BEPS для боротьби з розмиванням оподатковуваної бази й виведенням прибутку з-під оподаткування. У зазначеному Плані містяться заходи, спрямовані на досягнення транспарентності у податкових правовідносинах, одним з яких є запровадження Загального Стандарту обміну інформацією по залишкам на зарубіжних рахунках (*англ.* Common Reported Standards) [2]. Для реалізації вимог зазначеного Стандарту, в Україні необхідно провести О(С)ДДАФО.

У п. 1 підр. 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України, О(С)ДДАФО визначено як особливий порядок добровільного (спеціального) декларування фізичною особою належних їй активів, розміщених на території України та/або за її межами, якщо такі активи 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 01 січня 2021 року [87].

Важливість та актуальність реалізації О(С)ДДАФО в Україні пов'язані в тому числі з тим, що саме через впровадження фактично реалізується податкова амністія, чим забезпечується безпосереднє упровадження вказаних стандартів світової практики, достовірність і реалістичність податкової інформації, як наслідок, дізнатися, де резиденти, які зобов'язані сплачувати податки з доходів, що отримують в усьому світі, мають рахунки (а ще краще – з'ясувати обіг коштів за такими рахунками). Фактично, такий підхід обрано для того, аби мати більш чітке уявлення та можливість співставити дані, подані в відповідних податкових деклараціях з реальним станом справ. Оскільки в банках міститься інформація не лише про індивідуальні рахунки, але й про рахунки компаній, які контролюють такі особи, це, у свою чергу, становить практичний інструмент для того, щоб дати оцінку правдивості звіту про контрольовані іноземні компанії, який подають відповідні нерезиденти. Це основні цілі, яких намагалися досягти розробники CRS, що діє в багатьох країнах й дозволяє контролюючим органам не лише повною мірою нарахувати податки, а й побачити, якщо щось пішло не за планом. Ідеться про те, що інформація, яку платник надає у податковій декларації, може не збігатися з тим, що має місце насправді.

Підкреслимо, що Стандарти, затверджені ОЕСР, вимагають від національних урядів прозорості у процесі обміну податковою інформацією на запит країни-партнера, а інформаційний пакет включає бухгалтерську, банківську інформацію (незалежно від банківської таємниці) та інформацію про володіння майном. При цьому захищається конфіденційність отриманої інформації та її використання для суто обмежених цілей [5].

Як ми вже зазначили, проведення О(С)ДДАФО та податкової амністії загалом є одним з необхідних кроків для утвердження світових стандартів у сфері оподаткування, а також повноцінного входження України до Європейського співтовариства. Наведені та інші фактори спонукають нас до висвітлення питання, що становить собою амністія як загальноправове явище. У академічному тлумачному словнику амністія визначається як здійснюване

актом верховної влади часткове або повне звільнення засуджених від кари [147, с. 39]. Деякі науковці звертають увагу на те, що в ході історичного розвитку право колективного помилування (амністія) сформувалося на політичному та релігійному підґрунті. Поступово, з розвитком державності, амністія набула виключно політичного забарвлення й, як правило, означає повне забуття скоєних раніше протиправних діянь [13, с. 98].

Показово, що визначення амністії міститься у Законі України «Про застосування амністії в Україні» [118]. Так, у статті 1 наведеного вище нормативно-правового акта регламентовано таке визначення амністії: це повне або часткове звільнення від відбування покарання осіб, визнаних винними в учиненні кримінального правопорушення, або кримінальні справи, стосовно яких розглянуті судами, але вирок стосовно цих осіб не набрали законної сили [118]. З огляду на визначення, закріплене в аналізованому законі, можемо констатувати, що амністія передбачає звільнення осіб, які відповідають встановленим критеріям, від покарання, призначеного судом, повністю або частково. Фактично, за такого підходу можна констатувати, що законодавець диференціює амністію за обсягом звільнення від відбування покарання певного кола осіб на два види – повна та часткова амністія. При цьому йдеться про тих, які визнані винними у вчиненні кримінальних правопорушень, або ж тих, кримінальні справи яких розглянуті, однак вирок не набув законної сили (стаття 2 Закону «Про застосування амністії в Україні») [118]. Водночас лише в випадках індивідуальної амністії передбачається заміна одного покарання на інше чи зняття судимості, а для інших осіб, які підлягають амністії, встановлюється заборона на таку заміну чи зняття судимості.

У статті 4 зазначеного нормативно-правового акта закріплено винятки, за яких амністія не може бути застосована. Зокрема, йдеться про неможливість застосування амністії до осіб, які/им або ж відносно яких: смертну кару в порядку помилування замінено на позбавлення волі, а також до засуджених до довічного позбавлення волі; мають дві і більше судимості за вчинення умисних тяжких та/або особливо тяжких злочинів, крім випадків індивідуальної амністії;

засуджено за злочини проти основ національної безпеки України, терористичний акт, бандитизм, умисне вбивство за обтяжуючих обставинах; засуджено за злочин або злочини, що спричинили загибель двох і більше осіб; протягом останніх десяти років було застосовано амністію або помилування незалежно від зняття чи погашення судимості, а вони знову скоїли умисне кримінальне правопорушення; засуджені за такі злочини, як-от: умисне вбивство; катування; насильницьке донорство; незаконне позбавлення волі або викрадення людини, якщо при цьому сталося заподіяння смерті, або нанесення тяжких тілесних ушкоджень, що потягнули за собою смерть (стаття 4 Закону «Про застосування амністії в Україні» [118]).

Зазначимо, що цей перелік є відкритим. Тобто чинне законодавство України, яким врегулюється порядок реалізації процедури амністії, дозволяє визначати серед суб'єктів, на яких досліджуване правове явище не поширюватиметься, й інші категорії осіб.

З огляду на наведене вище, можемо зробити висновок, що законодавець розглядає амністію лише в контексті кримінально караних діянь (злочинів). Водночас незважаючи на те, що визначення амністії, яке міститься у приписах чинного законодавства, є загальним, воно все ж таки має спеціальний галузевий (кримінально-правовий) характер. Спираючись на аналіз законодавчих приписів, І.В. Приходько до ознак амністії відносить те, що вона становить собою акт гуманізму та прощення певних осіб, який є елементом політики держави, що проявляється у звільненні осіб, які відповідають певним, встановленим законодавцем критеріям, приймається на підставі акту, прийнятого парламентом, має обмежену дію в часі та просторі [102, с. 53].

Фактично, застосування правового механізму амністії становить виключне право держави в особі Верховної Ради України (прийняття закону про амністію в відповідному році) та суду (щодо кожної конкретної особи) на скасування відповідного покарання за вчинення злочину або навіть на скасування відповідного факту вчинення певного кримінально караного діяння.

Показово, що поза увагою законодавчого регулювання залишаються питання стосовно того, що саме виступає підставою для прийняття закону про амністію.

Незважаючи на те, що нормативно регламентовано право приймати закон про амністію (за загальним правилом) раз на рік, останній Закон України «Про амністію» був прийнятий у 2016 році [105]. Як вбачається, це свідчить про те, що рішення про застосування механізму амністії приймається виключно на розсуд вповноваженого органу. Фактично, це є його дискреційним повноваженням, законодавчою можливістю робити вибір на підставі власного переконання, оскільки регулювання не закріплює обов'язкову поведінку, а лише окреслює рамки дозволеної. Це свідчить про наявність такої проблеми, як встановлення дискреційних повноважень, прийняття на власний розсуд владних велінь органами, задіяними в публічній фінансовій діяльності, до вирішення якої натеper вдаються багато науковців з різних галузей права [43, с. 58].

Наприклад, К. О. Токарева, переймаючись проблемами розсуду у фінансовому праві пише, що чинне законодавство України не містить визначення поняття «дискреційні повноваження». Водночас вона слушно резюмує, що дискреційні повноваження являють собою право відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування обирати один із можливих варіантів правомірної поведінки для оптимального врегулювання певних питань і досягнення найкращого результату [155, с. 392].

Правниця називає ознаки дискреції у фінансово-правовому регулюванні:

- а) підставами для виникнення й застосування дискреції є колізії та прогалини в законодавстві;
- б) межі дискреції мають бути чітко визначені законодавством;
- в) свобода вибору уповноваженого органу обумовлюється певними життєвими обставинами, які характеризують конкретний випадок, що стосується правозастосування на розсуд такого органу;
- г) прийняття рішення передбачає вибір із декількох варіантів, кожен з яких має законні підстави й може бути реалізований;
- д) при реалізації розсуду рішення приймається на підставі обставин, які характеризують виключно конкретну ситуацію та конкретних учасників відносин [155, с. 398].

Щодо сфери оподаткування, то наведемо міркування Д. А. Кобильнікі, який міркуючи про причини застосування дискреції у сфері оподаткування, до яких відносить, у тому числі, вади законодавчої техніки, через які неправильно сформульовано зміст норми, використання оцінних понять, які надають певну свободу їх тлумачення, наполягає в необхідності закріплення відповідних дискреційних меж. Вчений цілком логічно спирається на рішення Європейського суду з прав людини, у яких також на цьому акцентовано увагу. Так, Д. А. Кобильнік посилається на п. 49 рішення Європейського суду з прав людини від 2 листопада 2006 р. у справі «Волохи проти України», у якому зазначено: «надання правової дискреції органам виконавчої влади в вигляді необмежених повноважень було б несумісним із принципом верховенства права. Отже, закон має з достатньою чіткістю визначати межі такої дискреції, наданої компетентним органам, і порядок її здійснення, з урахуванням законної мети даного заходу, щоб забезпечити особі належний захист від свавільного втручання» [54, с. 218 – 219]. Ми погоджуємося з наведеними аргументами. На нашу думку, доцільно внести зміни до чинного законодавства й закріпити обґрунтовану систему визначення підстав, критеріїв визначення кола осіб, до яких амністія застосовується, та обмежень щодо її застосування. Такий підхід дозволить чітко та змістовно урегулювати це питання.

Показово, що аналіз норм Закону України «Про застосування амністії в Україні» дає нам підстави для виокремлення таких видів амністії як: (1) повна або часткова – за обсягом застосування; (2) індивідуальна (для конкретної особи) або колективна (для певної категорії осіб) – за колом осіб, на які поширюється амністія; (3) загальна та умовна – за умовами реалізації (застосовується на загальних умовах або має винятковий характер і поширюється на певні категорії осіб за умови обов'язкового виконання ними додаткових вимог, встановлених у акті про амністію).

Необхідно підкреслити, що на практиці ми спостерігаємо таку ситуацію: окрім амністії у спеціально галузевому (кримінально-правовому) розумінні, існують й інші різновиди амністій (наприклад, економічна, фінансова,

податкова, амністія капіталів тощо). Характерно, що кожен із зазначених видів амністій має свої специфічні особливості. Розглядаючи такий галузевий вид амністії як податкова, підкреслимо, що в чинному національному законодавстві відсутнє визначення цієї категорії. Для з'ясування сутності та змістових характеристик податкової амністії звернемося до наукових здобутків, а також до зарубіжного досвіду впровадження податкової амністії.

Так, І. М. Соловйов вказує, що історія демонструє чимало випадків застосування амністії до неплатників податків. Через те, що темпи розвитку суспільних відносин у сфері економіки стрімко росли, з'явилися нові необхідні для суспільства види амністії: економічна, фінансова, податкова, амністія капіталів. Наприклад, податкова амністія не означає примітивного списання податкової заборгованості перед державою. На його думку, варто мати на увазі пропозицію сторони держави окремим неплатникам виплатити свій сформований борг з податків і зборів, змінивши цю дію на скасування застосування покарання, потенційно накладеного за несплату [13, с. 96–97]. Дійсно, держава прагне застосовувати цей правовий механізм з різних причин. Таким чином, щоразу детальніше вдаючись до визначення правової природи такого явища як податкова амністія, що дає згодом науковцям проаналізувати відповідні положення й окреслити своє бачення щодо цього.

Наприклад, І. Р. Безпалько податкову амністію визначає як відповідний інститут, спрямований на висвітлення фінансових ресурсів тіньового ринку та прощення осіб, що порушили податкове і валютне законодавство й поєднує спеціальні заходи економічного та адміністративного характеру [23, с. 34]. Позитивно, що в цьому визначенні є вказівка саме на інституційний характер розглядуваного правового явища. Саме це дозволяє системно і структурно надалі охарактеризувати його.

Є й інший підхід до визначення податкової амністії, за якого вона визначається передовсім як вид звільнення за певні порушення законодавства. Так, Т. М. Шульга визначає податкову амністію саме як окремий (специфічний) вид звільнення від відповідальності за порушення податково-правових норм, що

реалізується державою в особі контролюючих органів з конкретною метою. У цьому контексті йдеться про подвійну мету, яка передбачає: (1) легалізацію прихованих доходів платників податків; (2) повернення частини несплачених податків до бюджету [170, с. 408]. Д. І. Голосніченко підходить до податкової амністії як до звільнення платників податків (як юридичних, так і фізичних осіб) від відповідальності (фінансової, адміністративної та кримінальної) за приховування доходів, несплату податків, невнесення платежів [36, с. 18].

С. І. Куксенко при визначенні податкової амністії звертає увагу на необхідність розгляду її саме як прощення осіб за приховування доходів і несплату з них податків у разі добровільного повідомлення про ці дії через відповідні процедури та виведення їх із «тіні» і (не завжди) сплати платежу до бюджету [69, с. 95]. Як бачимо, за таких підходів звертається увага лише на декілька ознак податкової амністії. Втім, залишаються осторонь інші, не менш важливі питання.

Очевидно, що це однобокий підхід. У цьому контексті наведемо твердження О.О. Дмитрик, яке має загальнометодологічне значення щодо формулювання будь-яких понять фінансово-правових категорій, так само, як і податково-правових. Так, правниця, спираючись на доробки теоретиків права, філософів, лінгвістів, слушно переконувала, що визначення поняття полягає в розкритті змісту та характеристиці ознак, при цьому визначальними є саме ознаки, серед яких основне місце належить істотній. За визначенням авторки, істотна ознака предмета чи явища — це ознака, що визначає його природу, дозволяє відмежувати його від інших предметів чи явищ і є обов'язковою. Як убачається, саме з такого логічного посилення необхідно розкривати зміст відповідного правового явища, у тому числі й податкової амністії, за допомогою виявлення обов'язково належних їм суттєвих ознак, без яких вони не можуть існувати і які виражають їх природу, чим і вирізняють їх з-поміж інших правових явищ [42, с. 67].

У цьому контексті доволі виваженою вважаємо точку зору І.В. Приходько. Вона визначає податкову амністію через розкриття ознак останньої й через

відмежування податкової амністії від амністії як родової категорії. На переконання вченої, до ознак податкової амністії слід віднести такі: 1) становить акт прощення осіб, які вчинили порушення податково-правових приписів; 2) прощення осіб відбувається в разі, якщо зобов'язані учасники податкових правовідносин, які прагнуть помилування, вчинять певні дії, регламентовані правовим механізмом податкової амністії [101, с. 78]. На нашу думку, це не всі ознаки, що притаманні податковій амністії.

Так, на відміну від амністії як родової категорії, податкова амністія характеризується ще й низкою характеристик.

По-перше, це акт прощення осіб, які здійснили податкові правопорушення. Згідно з пунктом 109. 1 статті 109 Податкового кодексу України, податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (у тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом. Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [87].

Детально не вдаючись до аналізу дискусійних аспектів наведеного визначення, підкреслимо, що наразі в умовах динаміки податкових відносин цілком логічним вважаємо позиції, які формулюють в своїх роботах деякі фахівці-правники, за якої вина встановлюється обов'язковим компонентом податкового правопорушення й має значення як для платників податків, так і посадових осіб контролюючих органів [73, с. 78]. Однак акцентуємо увагу на необхідності узгодження низки законодавчих приписів, оскільки саме це виступає однією з умов створення чіткого та якісного правового механізму притягнення до відповідальності як зобов'язаних, так і уповноважених

суб'єктів податкових правовідносин за вчинення відповідних порушень податкових норм [73, с. 77].

По-друге, відсутність відповідного спеціального акта про амністію. Наведене нами твердження ґрунтується на тому, що остання податкова амністія в Україні була упроваджена в 2021 році Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження разового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами свого майна та сплати одноразового внеску до бюджету» [109]. Зазначеним нормативно-правовим актом внесено відповідні зміни до Податкового кодексу України. Фактично, реалізуються відповідні податково-правові норми, що мають обмежену темпоральну дію. Це обумовлено часовою обмеженістю дії податкової амністії – з 1 вересня 2021 року до 1 вересня 2022 року (абз. 2 п. 1 підр. 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України [87]). Отже, термін дії податкової амністії становив лише один календарний рік, протягом якого можна прогнозувати наповнення бюджетів різних рівнів. Підкреслимо, що наразі термін дії податкової амністії становить період з 1 вересня 2021 по 1 березня 2023 року [87].

Це питання набуло особливої актуальності з початком повномасштабної агресії росії, оскільки дуже гостро постає питання щодо підтримки національної економіки, підтримки бізнесу, забезпечення бюджетів грошовими коштами. У сучасних умовах баланс публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування має вагоме значення, а податкова амністія може бути одним зі шляхів підтримки такого балансу. Крім того, вважаємо, що впровадження податкової амністії в Україні – це один з можливих кроків впровадження найкращих практик щодо протидії як відтоку коштів у низькоподатковій юрисдикції, так і легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом.

У цьому контексті нам імпонує підхід М.С. Сиромятнікової. Дослідниця обстоює позицію, згідно з якою легалізація неоподаткованих доходів виступає одним з основних шляхів практичного вирішення проблеми існування тіньової

економіки. Фактично, у цій ситуації ми говоримо про те, що це спосіб детінізації економіки у відповідній державі. При цьому слід підкреслити, що саме за допомогою такого підходу можна забезпечити покращання інвестиційного клімату в державі, а також втілити в життя якісні економічні перетворення [145, с. 128]. Дійсно, практика проведення податкових амністій є характерною для низки країн, яким на відповідному етапі свого розвитку притаманний низький рівень податкової дисципліни або постає потреба у швидкому наповненні бюджетів різних рівнів бюджетної системи для того, аби усунути наслідки економіко-соціальних криз чи будь-яких інших негативних для економіки країни явищ [170, с. 409].

По-третє, податкова амністія виключає індивідуалізацію. Незважаючи на те, що принцип індивідуалізації з огляду на сутність податкового обов'язку має наскрізне методологічне значення в податково-правовому регулюванні, його реалізація щодо податкової амністії навряд чи є доцільною. Науковці принцип індивідуалізації податкового обов'язку пов'язують саме зі змістом статті 67 Конституції України і констатують, що податковий обов'язок, спрямований на кожного, передбачає індивідуальну персоніфікацію як підстав виникнення, так і засобів та форм виконання обов'язків із обліку, сплати та звітності при оподаткуванні. При цьому індивідуалізація при виконанні податкового обов'язку обумовлює чітку, детальну спрямованість на конкретну особу, у якої виникає податковий обов'язок, об'єктивний взаємозв'язок між платником та об'єктом оподаткування. Фактично, за рахунок цього принципу деталізується концептуальна конституційна спрямованість податкового обов'язку – «кожному». [70, с. 113, 163]. Водночас цілком очевидно, що впровадження податкової амністії не може стосуватися індивідуального платника, а передбачає саме окреслення певних категорій платників податків, угруповання сукупності ознак, які дозволять великому колу осіб скористатися пропонованим механізмом.

У цьому контексті можна провести певну аналогію з податковими пільгами. Так, при їх встановленні, зважаючи на необхідність реалізації

принципу справедливості оподаткування, в межах податкового законодавства встановлюється заборона надання податкових пільг, які б мали індивідуальний характер. Як підкреслює Р. Г. Браславський, така заборона виступає своєрідним гарантійним механізмом забезпечення реалізації принципу справедливості, адже загальновідомо, що розподіл індивідуального податкового тягара має здійснюватися шляхом індивідуалізації економічного потенціалу зобов'язаного учасника [29, с. 68]. Дійсно, при наданні податкових пільг законодавець встановлює низку критеріїв, яким має відповідати їх одержувач. У свою чергу, надання податкових пільг платникам податків або окремим їх категоріям є своєрідним засобом заохочення цих платників чи їх категорій до добровільної поведінки, якої прагне держава (наприклад, належного виконання податкового обов'язку) і тим самим здійснює підтримку платників – зменшує податкове навантаження [166, с. 72].

Вважаємо за доречне навести думку М. І. Вишемирського, який, ґрунтовно міркуючи про неможливість надання індивідуальних податкових пільг, абсолютно справедливо звертає увагу на те, що негативним наслідком нехтування цим положенням стає порушення головних принципів ринково-орієнтованої економіки, за нормальних умов функціонування якої для всіх господарюючих суб'єктів передбачається як встановлення рівного обсягу їх прав і обов'язків у публічній сфері (у тому числі й у сфері оподаткування), так і створення загального конкурентного середовища без втручання держави. Тому для публічного інтересу суспільства й економіки держави надання індивідуальних податкових пільг несе майже ті самі негативні наслідки, що й створення та існування монопольного становища або окремих ознак монополізації, зокрема організація картельних змов окремих господарюючих суб'єктів. Єдина суттєва різниця при цьому полягає в тому, що, як правило, відповідальність за заподіяну суспільству шкоду в останньому випадку покладена на відповідних господарюючих суб'єктах, що порушують антимонопольне законодавство, а ось при наданні індивідуальних податкових пільг – це вже суцільна провина держави, адже саме її органи уповноважені

здійснювати податково-правове регулювання й мають нести за це відповідальність перед суспільством [33, с. 146]. На наше переконання, такий підхід є конструктивним. Ми наголошуємо на тому, що будь-яка податкова амністія має виключати індивідуалізацію, конкретну вказівку на суб'єкта, який може скористатися такою процедурою.

Є. Ю. Шаптала, розглядаючи стимули у податково-правовому регулюванні, також акцентує увагу на тому, що нелогічно вести мову про їх індивідуалізованість чи їх персоніфікований характер. На його думку, це призведе до дискримінації платників, що є неприпустимим. Стимули в податковому регулюванні поширюються на відповідні категорії платників, які відповідають законодавчо встановленим вимогам, а не на конкретно визначеного платника податків. При цьому науковець актуалізує наведену вище думку в контексті аналізу таких податково-правових стимулів як податкові пільги. [168, с. 63].

Ведучи мову про порівняння податкових пільг та податкової амністії, доцільно згадати про такі їх спільні риси як стимулюючий характер. Зазначимо, що однією з розповсюджених у науковій площині точок зору є те, що впровадження як податкових пільг, так і податкової амністії є порушенням принципу рівності платників податків, котрий як основний принцип оподаткування, встановлений у статті 4 Податкового кодексу України, та принцип соціальної справедливості, що закріплюється там само [87]. Як убачається, абсолютна юридична рівність неможлива в жодній галузі права, зокрема, у податковому праві, оскільки можуть мати місце обставини, незалежні від учасників податкових правовідносин, які не дають можливості перебувати в однакових умовах. Встановлюючи відповідні податки або інші податково-правові засоби, законодавець не враховує фактичну спроможність платника податків виконувати свій податковий обов'язок, передусім ідеться про сплату податків та/або зборів.

По-четверте, добровільність участі платників податків у податковій амністії й можливість їх включення у процедуру податкової амністії в будь-який

момент (у межах темпорального періоду її дії). До речі, добровільність – також спільна характеристика податкової амністії та податкових пільг. Відповідно до пунктом 30.4 статті 30 Податкового кодексу України, платник податків має право відмовитися від використання податкової пільги (крім податкових пільг з податку на додану вартість) чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено цим Кодексом. Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані за рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету [87]. Це свідчить про те, що платник податків має право самостійно вирішувати питання стосовно того, чи використовувати право на податкову пільгу або ж відмовитися від неї. Такий підхід виступає проявом диспозитивного способу регулювання податкових відносин, при цьому в цій ситуації (так само, як і при застосуванні податкової амністії) остаточне рішення приймає зобов'язаний учасник податкових відносин з урахуванням меж, встановлених державою [55, с. 326].

У цьому контексті також наведемо міркування М. І. Вишемирського, на переконання якого слід акцентувати увагу на тому, що одночасно із відсутністю заявного характеру податкових пільг у податковому законодавстві передбачено заявний порядок для відмови платника від податкових пільг. Заява про відмову від податкових пільг свідчить про небажання платника скористатися правом на податкові пільги. У цих умовах, якщо платник податку не подав заяви про таку відмову, податкові органи мають виходити із презумпції застосування платником податкової пільги. Це породжує відповідні наслідки, зокрема:

а) у межах зменшення суми податкового платежу на розмір податкової пільги дії платника податку мають визнаватися правомірними й бути захищеними від невинуватених оскаржень та перевірок;

б) на відповідну суму наданої платнику податкової пільги мають коригуватися розрахунки поточних та майбутніх податкових надходжень до бюджетів, що використовують при бюджетно-правовому плануванні, складанні та виконанні бюджетів. При цьому така бюджетна складова в наслідках

застосування податкових пільг має неабияке значення для існування та розвитку бюджетних відносин: зокрема, у аспектах бюджетного регулювання та виділення з Державного бюджету України міжбюджетних трансфертів – дотацій вирівнювання та субвенцій [33, с. 166–67].

По-п'яте, податкова амністія за своєю суттю є умовною – держава пробачає відповідні порушення податково-правових норм, платник податків добровільно зізнається в таких порушеннях, подає «спеціальну» податкову декларацію та сплачує відповідну компенсацію до бюджету.

По-шосте, за підсумками реалізації податкової амністії платник податків звільняється лише від фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, що передбачена пунктом 1 статті 111 Податкового кодексу України [87]. Зазвичай фінансова відповідальність визначається науковцями з урахуванням різних аспектів. Наприклад, А. Й. Іванський наголошує на тому, що фінансово-правова відповідальність може наставати лише за вчинення порушень фінансових норм, якими встановлено обов'язкові правила поведінки для всіх учасників фінансово-правових відносин і спрямовані на захист фінансових інтересів держави. При цьому дослідник звертає увагу на особливість суб'єктного складу відносин фінансово-правової відповідальності. Зокрема, до кола таких суб'єктів слід віднести підприємства, установи, організації, фізичні особи. Однак треба враховувати, що в цій ситуації йдеться не про тих фізичних (посадових) осіб, які є суб'єктами дисциплінарної, адміністративної і кримінальної відповідальності [49, с. 36].

У вказаній вище нормі Податкового кодексу України закріплено, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна [87]. При цьому відповідно до п. 111.3 цієї ж статті притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє фізичну особу чи посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів

[87]. Проте ще раз підкреслимо, що податкова амністія скасовує лише фінансову відповідальність за податкові правопорушення.

Деякі науковці наполягають на тому, що застосування податкової амністії передбачає звільнення платника від будь-якого виду відповідальності за податкові правопорушення [169, с. 98]. Однак ми вважаємо таке твердження помилковим з огляду на те, що правовий механізм податкової амністії реалізується між платниками податків, з одного боку, та контролюючими органами, зокрема, Державною податковою службою України, з іншого. Притягнення до фінансової відповідальності за порушення податково-правових норм й застосування фінансових санкцій також вирішується вказаними суб'єктами й у деяких випадках – судом, а застосування заходів адміністративної та кримінальної відповідальності здійснюється інакше.

По-сьоме, суб'єкти, які реалізують податкову амністію. До таких суб'єктів належать контролюючі органи, при цьому, коли ми говоримо про амністію у спеціально галузевому розумінні, обов'язковим учасником процедури застосування амністії є суд. До кола контролюючих органів, відповідно до статті 41 Податкового кодексу України, належать дві групи суб'єктів:

податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи – Державна податкова служба України) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених підпунктом 41.1.2 пункту 41.1 статті 41, законодавства з питань сплати єдиного внеску), а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику чи його територіальні органи;

митні органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи – Державна митна служба України) – щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які, відповідно до податкового, митного та іншого законодавства,

справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України чи територію вільної митної зони, або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони [87].

По-восьме, першочерговою метою податкової амністії зазвичай називають реалізацію фіскальної функції – наповнення дохідних частин державного та місцевих бюджетів й можливість здійснювати фінансування певних видатків у кризові періоди для країни. Водночас це не єдиний аспект, який реалізується через податкову амністію. На наше переконання, доцільно вести мову також і про виведення коштів з тіньового сектору до реального сектору економіки, а також про активацію виробничих процесів за рахунок додаткового надходження капіталу та інші фактори. Це вказує про різновекторність податкової амністії, що буде розглянуто нами в наступному підрозділі нашої роботи. Натепер відзначимо, що податкова амністія виконує різні функції, зокрема такі як: фіскальна (наповнення бюджетів різних рівнів бюджетної системи); стабілізаційна (виведення коштів); стимулююча (активація виробництва), превентивна (передбачається потім встановлення більш суворих покарань за податкові правопорушення).

По-дев'яте, анонімність щодо джерел походження активів (доходів) – платникам податків – декларантам не потрібно вказувати, звідки такі доходи надійшли.

По-десяте, має свою власну процедуру (порядок) реалізації, який буде різнитися залежно від того, який вид податкової амністії буде обрано законодавцем.

Таким чином, підбиваючи підсумки, заважимо, що податкова амністія є галузевою амністією, якій притаманна низка ознак: 1) становить собою акт прощення осіб, які вчинили порушення податково-правових приписів; 2) прощення осіб відбувається в разі, якщо зобов'язані учасники податкових правовідносин, які прагнуть помилування, вчинять певні дії регламентовані правовим механізмом податкової амністії(умовний характер податкової

амністії); 3) відсутність відповідного спеціального акта про амністію – реалізуються відповідні податково-правові норми; 4) податкова амністія виключає індивідуалізацію суб'єктів - її впровадження стосується певних категорій платників податків; 5) різновекторність, за якої досягається виконання: фіскальної функції – наповнення дохідних частин державного та місцевих бюджетів й можливість здійснювати фінансування певних видатків в кризові періоди для країни; стабілізаційної функції – виведення коштів з тіньового сектору до реального сектору економіки; стимулюючої функції – активація виробничих процесів за рахунок додаткового надходження капіталу; превентивної функції – встановлення у подальшому більш суворих покарань за податкові правопорушення; 6) добровільність участі платників податків у податковій амністії й можливість їх включення у процедуру податкової амністії в будь-який момент (в межах темпорального періоду її дії); 7) умовний характер – реалізація податкової амністії можлива лише за умови виконання певних вимог на користь держави (подання спеціальної декларації, сплата збору до бюджету, податкові перевірки та ін.); 8) за підсумками реалізації податкової амністії платник податків звільняється лише від фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, що передбачено пунктом 1 статті 111 Податкового кодексу України. 9) анонімність щодо джерел походження активів (доходів) не потрібно вказувати, звідки такі доходи надійшли; 10) має свою власну процедуру (порядок) реалізації. Саме наявність наведених ознак у їх сукупності дозволяє охарактеризувати відповідне правове явище як податкову амністію [61, с. 114].

Синтезуючи наведені вище позиції, можна дати таке визначення податкової амністії: це податково-правовий інститут, що передбачає спеціальний порядок звільнення платників податків (або окремих їх категорій) від фінансової відповідальності за порушення податково-правових норм, має темпорально обмежений період дії та вимагає від платників податків вчинення зустрічних дій на користь держави. Пропонуємо це визначення закріпити у статті 14 Податкового кодексу України.

Для визначення правової природи О(С)ДДАФО вважаємо логічним і доцільним екстраполювати отримані нами висновки на це правове явище. Тож здійснюючи проєкцію ознак податкової амністії на такий правовий феномен як О(С)ДДАФО, вважаємо, що останнє є видом податкової амністії.

1.2. Мета та види податкових амністій

Доцільність проведення податкових амністій викликає дискусії серед науковців та практиків. Наприклад, В.О. Рядінська наполягає на аморальності, сумнівності та неетичності застосування такого заходу, який може бути сприйнятий суспільством як спосіб своєрідного звільнення від відповідальності «потрібних» осіб, котрі отримали доходи злочинним шляхом, або навіть легалізації незаконних доходів представників влади [135, с. 405]. З наведеного вище ми бачимо, що вчена характеризує податкову амністію як негативне правове явище. Прибічником негативної оцінки податкової амністії є й І.Є. Криницький, на думку якого, впровадження державою податкової амністії негативно відбивається на законності та правопорядку в сфері оподаткування, адже порушуються принципи справедливості та рівності. Науковець зазначає, що певні особи, які не виконували, на відміну від інших, обов'язків з належної сплати податків і зборів, передбачених Конституцією, раптово отримують «індульгенцію», і це призводить до того, що вони отримують конкурентні переваги, суттєві преференції, а особи, що своєчасно й повною мірою виконували свої конституційні обов'язки зі сплати податків та зборів, фактично отримуює «покарання», бо несла податковий тягар в повній мірі [68, с. 233].

Деякі дослідники, аналізуючи доцільність проведення податкових амністій, акцентують увагу лише на виокремленні їх переваг. Зокрема, до їх переліку віднесено такі, як: реалізація відповідними податковими органами ефективних контрольних заходів задля забезпечення дотримання зобов'язаними учасниками податкових відносин положень податкового законодавства; можливість вирішення складних та спірних питань між контролюючими

органами та платниками податків шляхом побудови відкритого діалогу і, як наслідок - передбачуваність оподаткування бізнесу [65, с. 638].

На переконання Т. О. Белової, доцільність проведення податкової амністії полягає в використанні цього заходу як одного зі способів вирішення проблем економічного розвитку держави. Тому результати запровадження податкової амністії можуть мати як позитивний ефект (формування довірчих відносин між державою та суспільством, профілактики вчинення правопорушень, надходження до бюджету додаткових фінансових ресурсів), так і негативний (дестабілізації відносин у податковій сфері, збільшення кількості неплатників податків) [24, с. 9]. Дійсно, застосування податкової амністії має як позитивні, так і негативні прояви та наслідки.

Водночас у цьому контексті, на нашу думку, аргументованим є підхід О. В. Макух. Дослідниця акцентує увагу на тому, що доцільність та результативність проведення податкової амністії залежать від двох аспектів: по-перше, звільнення від відповідальності платників податків за порушення норм податкового законодавства за умови надання можливості таким платникам добровільно висвітлити свої доходи, які не були належним чином легалізовані у свій час, є своєрідним «стимулом», що може сприяти створенню довірчих відносин між державою і платником податків; по-друге, особливої гостроти набуває питання щодо наслідків для платників податків, що мають намір скористатися податковою амністією у майбутньому [74].

У науковій літературі висловлюються й доволі неординарні пропозиції щодо доцільності проведення податкової амністії як способу відкриття іншого ринку, окрім ринку комплаєнсу. За умов, що така пропозиція приваблює достатньо велику кількість нових «покупців», існує ймовірність зростання бюджетних доходів, навіть при зменшенні кількості регулярних платників податків. При цьому, «цінова дискримінація» набуває рис оптимальності при застосуванні характеристик, що розділяють ринки, потенційних ухильників та добросовісних платників податків. Так, ефективна дискримінація можлива за умов «економічного шоку» (наприклад, галузеві кризи, несприятливі життєві

події і так далі), коли зовнішні умови безпосередньо й потужно впливають на поведінку платників податків. Ухилення від сплати податків виступає екстремальним методом збільшення наявного доходу за таких обставин. Ті, хто найімовірніше постраждає від негативних наслідків шоку, також отримують від цього певні переваги і вигоди. У цьому випадку амністія допомагає найбільш нещасним поліпшити своє становище, а також надає можливість повернутися до добросовісної поведінки [14, с. 30].

Серед науковців доволі поширеною є точка зору, відповідно до якої податкові амністії загалом є дискримінаційними, оскільки вони передбачають більш сприятливе ставлення до тих, хто ухилявся від сплати податків, – і до тих, хто може легалізувати своє становище зі знижкою, – і до тих, хто сплачував податки з самого початку, з одного боку, або до тих, хто був виявлений і покараний до оголошення амністії, з іншого боку [74; 56, с. 112]. Проте, на наш погляд, такий підхід є однобоким і звужує мету та сутність податкової амністії.

Різноманітні підходи науковців до доцільності проведення податкової амністії заслуговують на увагу, за винятком, на нашу думку, твердження, що податкова амністія – це прояв дискримінаційної політики держави у сфері оподаткування. Головним аспектом податкової дискримінації, за визначенням науковців, є порушення рівності оподаткування, що є одним з основних засад податкового законодавства. Яскраво порушення зазначеного принципу проявляється, на їх думку, у наданні податкових пільг, при якому одні платники податків, яким надаються такі пільги, отримують переваги порівняно з іншими, яким такі пільги не надаються [14, с. 27]. Лише за умови розділення такого підходу можна підтримати позицію, що податкові амністії є проявом дискримінаційної політики держави у сфері оподаткування. Проте, на наш погляд, надання відповідних податкових пільг виступає високоефективним та дієвим економічним інструментом, спрямованим на стимулювання діяльності певних суб'єктів, видів діяльності, галузей та регіонів (територій) [14, с. 28], а отже, податкова амністія не є, на нашу думку, проявом дискримінаційної політики держави у сфері оподаткування.

На наше переконання, доцільність проведення податкової амністії передусім залежить від того, яка мета ставиться державою перед її впровадженням і, відповідно, який механізм її реалізації обирається для досягнення такої мети. Цілком зрозуміло, що будь-який правовий механізм, який використовується у сфері оподаткування, має оцінюватися комплексно, системно, оскільки запровадження неузгоджених і розрізнених механізмів буде негативно впливати як на оподаткування в цілому, так і на адміністрування податків і зборів. У цьому контексті важливо акцентувати увагу на тому, що впровадження податкової амністії в Україні має, перш за все, ґрунтуватися на конституційних засадах верховенства права та визначення України як правової держави (статті 1 і 8 Конституції України), принципу справедливості, а також з урахуванням правових позицій Європейського суду з прав людини і Конституційного Суду України. Так, у рішеннях Конституційного Суду України неодноразово наголошувалося, що визначальними елементами верховенства права є визначеність, ясність і недвозначність норми права. Це зумовлено тим, що жодні інші елементи не здатні забезпечити однакове застосування відповідних правових норм, а відтак - не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці, що в свою чергу неодмінно призводить до сваволі (Рішення Конституційного Суду України від 22.09.2005 № 5, від 29.06.2010 № 17-рп, від 11.10.2011 10-рп) [8, с. 7].

Європейський суд з прав людини також неодноразово наголошував, що закони повинні відповідати стандарту, установленому Конвенцією про захист прав людини та Основних свобод. У цьому контексті йдеться про забезпечення чітких формулювань нормативних приписів у тексті статей нормативно-правових актів. Зокрема, ... «Закон має бути доступним для зацікавлених сторін та сформованим з достатньою точністю для того, щоб вони могли регулювати свою поведінку, щоб мати можливість – якщо необхідно, з відповідною консультацією – передбачити в розумному обсязі під відповідних обставин наслідки, які можуть спричинити його дії» (рішення у справі Веренцов проти України, 2013). [8, с. 4]. Таким чином, без чітко сформульованих, однозначних

норм якісного правового регулювання податкової амністії не досягти, а відтак, і не досягти мети її запровадження.

Для визначення мети проведення податкових амністій необхідно визначити, які види таких амністій існують. Класифікація податкових амністій, як і будь-якого іншого правового явища, має більш доктринальний характер, ніж практичний. Водночас проведення такого розподілу за певними критеріями дозволяє з'ясувати певні її особливості. За тестом цього підрозділу ми вже зупинялися на виокремленні деяких критеріїв класифікації амністії в загальному (кримінально-правовому) сенсі. Зокрема, ідеться про такі критерії, як-от: обсяг застосування; коло осіб, на які поширюється амністія; умовами реалізації. Проте ведучи мову про класифікацію податкової амністії, можна виокремити й інші критерії.

I. За критерієм моделей проведення податкових амністій, можна виділити:

1) амністію з корегуванням податкових декларацій. За такого підходу платники податків мають право внести зміни до податкових декларацій на умовах більш м'яких санкцій щодо них. Підкреслимо, що такий вид податкової амністії дозволяє зобов'язаним учасникам податкових правовідносин відкоригувати у бік збільшення свої доходи й доплатити відповідні суми податків, які не були своєчасно сплачені. Водночас відзначимо, що дуже часто це не звільняє платників податків від податкових перевірок таких скоригованих декларацій. Зауважимо, що саме такий вид податкової амністії набув найбільшого поширення в багатьох країнах, зокрема, у Сполучених Штатах Америки. Показово, що застосування податкової амністії у такому форматі було довготривалим і оцінювалося позитивно з огляду на те, що мало місце суттєве зменшення витрат держави на реалізацію заходів податкового контролю. Наприклад, за підсумками проведення такої податкової амністії у 1985 року, у штаті Колорадо було отримано 6,5 млн доларів США, але на 1,5 млн перевершило очікування. Зазначимо, що зазначена податкова амністія була невід'ємною складовою реформи податкової системи «Colorado Fair Share». Головним завданням цієї реформи було встановлення випадків ухилення від

сплати податків. Під дію аналізованого виду податкової амністії підпадали податок на доходи, корпоративний податок на доходи, податок з продажів, податок на паливо, сигарети та алкогольну продукцію [3, с. 149]. Метою застосування цих амністій було, у першу чергу, стимулювання діяльності суб'єктів господарювання, а в другу – наповнення бюджетів;

2) амністія розслідувань – платникам податків за відповідну плату надається можливість звільнення від перевірок податкових декларацій за певні податкові періоди. Як убачається, за своєю суттю цей вид податкової амністії становить пропозицію від держави до платників податків не проводити розслідування щодо сум та джерел доходів, які оподатковуються. Фактично у цій ситуації декларантами будуть особи, які вже подали податкові декларації до контролюючих органів. Проте в таких деклараціях суттєво занижено обсяг доходів платника податків, який має оподатковуватись. Зазначимо, що платники податків, які приймають рішення взяти участь у такій податковій амністії, отримують значну перевагу. Так, ідеться про повний захист платника податків від заходів податкового контролю. Метою таких амністій є скорочення витрат держави на заходи контролю за дотриманням податкової дисципліни, стимулювання платників податків із дотримання правомірної поведінки. Яскравим прикладом ефективного застосування амністії розслідувань є проведення такої амністії в Італії, яка проводилася 5 разів з 1973 по 1986 роки, а також в Аргентині з 1970 по 1984 роки – 4 рази. За підсумками проведення зазначених амністій дослідники підкреслюють низку позитивних наслідків від їх реалізації. Зокрема, ідеться про реалізацію економічних інтересів держави – отримання доходів до бюджету, скорочення видатків на реалізацію заходів контролю та примусу щодо виконання податкового обов'язку. Такі позитивні наслідки було відзначено, оскільки декларанти виключалися з планів проведення перевірок контролюючими органами та інших заходів контролю, сприяють покращанню відносин між державою в особі відповідних органів та платниками податків;

3) амністія штрафів. Такий вид податкової амністії передбачає часткове списання штрафів для тих категорій платників податків, які визнали свою вину у вчиненні порушення податково-правових норм, а відтак, полегшили навантаження на судову систему країни. У такому випадку зупиняють податкове переслідування платника за вчинення правопорушень протягом відповідних податкових періодів в обмін на сплату одноразової компенсації до бюджету. Платники податків – учасники амністії штрафів вже вчинили відповідне податкове правопорушення, отримали повідомлення від контролюючого органу про це та включаються до плану податкових перевірок й інших контрольних перевірок. Це свідчить про те, що учасники процедури амністії штрафів, на відміну від амністії розслідувань, не мають повного захисту від ризиків, пов'язаних із застосуванням до них заходів податкового контролю та заходів відповідальності за порушення податково-правових норм. Метою таких амністій є скорочення витрат держави на заходи контролю за дотриманням податкової дисципліни, стимулювання платників податків до дотримання правомірної поведінки [3, с. 153].

II. За обсягом фінансові вигоди, які отримують платники податків, що бkrуть участь у реалізації податкової амністії, можна виділити:

1) широкі – передбачають не тільки зменшення або скасування санкцій та пені, але й зменшення основної суми податку або незастосування перевірок результатів діяльності як за минулі, так і за майбутні періоди (податкового імунітету). Метою таких амністій було стимулювання правомірної поведінки платника податків.

2) вузькі – не передбачають отримання податкового імунітету, а надають можливість звільнення від юридичної відповідальності особи за порушення. Метою таких амністій було наповнення бюджету [3, с. 163–164].

III. За тривалістю податкових амністій:

1) постійні – застосовуються на постійній основі, не мають темпорального обмеження. Метою таких амністій було наповнення бюджету;

2) тимчасові (темпорально обмежені) – застосовуються протягом встановленого проміжку часу. Наприклад, податкова амністія, яка застосовується в Україні з 2021 року, є обмеженою в часі, оскільки законодавець чітко встановив темпоральний період її дії. Метою такої амністії є побудова нової моделі взаємовідносин між суб'єктами податкових правовідносин, фіскальне наповнення бюджету, стимулювання платника податків до правомірної поведінки;

3) одноразові амністії – здійснюються одноразово, після проведення їх повторення, не планується протягом тривалого проміжку часу. До такого виду податкових амністій, наприклад, належать ті, які проводилися після II Світової війни у таких країнах, як Швейцарія, Італія, Аргентина, Бельгія, а також в ряді пострадянських країн [103, с. 47]. Метою таких амністій є стимулювання платника податків до правомірної поведінки, побудова партнерських відносин між суб'єктами податкових правовідносин.

4) періодичні – проводяться за необхідності, з характерною повторюваністю. Наприклад, такі амністії проводилися в Індії, хоча й умови їх проведення дещо різнилися. Метою вказаних амністій було поповнення відповідних бюджетів. Про інші цілі застосування податкових амністій у такому разі ми говорити не можемо, оскільки через надмірну частоту застосування аналізованого правового явища платники податків у очікуванні нових амністій з більш вигідними умовами продовжували ухилятися від сплати податків і, відповідно, рівень податкової дисципліни знижувався та мета щодо наповнення бюджетів за рахунок такого правового заходу не досягалася.

Періодичні амністії, у свою чергу, поділяються на коротко-, середньо- та довгострокових амністій, залежно від того, на який проміжок часу вони застосовуються;

IV. За закріпленням в нормативно-правових актах:

1) передбачена в нормах податкового законодавства – податкове законодавство містить норми, у яких визначається порядок вирішення спорів платників податків з податковими органами, встановлюється заборона на

проведення заходів податкового контролю відносно окремих категорій платників податків (наприклад, підприємств малого бізнесу), введенні особливого порядку списання податкової заборгованості (реструктуризації) тощо. Наприклад, проведення податкового компромісу в США. Метою таких амністій є стимулювання платника податків до правомірної поведінки, скорочення витрат контролюючих органів на адміністрування податків та зборів, фіскальне наповнення бюджету.

2) амністія, що оголошується нормативно-правовим актом, який приймається окремо. Наприклад, до такого виду податкових амністій можна віднести амністію, що проводилася у Казахстані в 2001 році, а також в Грузії у 2005 році, правовий режим яких було регламентовано окремими законами [103, с. 46-47] Метою таких амністій є стимулювання платника податків до правомірної поведінки, скорочення витрат контролюючих органів на адміністрування податків та зборів, фіскальне наповнення бюджету.

V. За територією поширення (проведення) податкових амністій:

1) загальнодержавні. За таким критерієм чинна податкова амністія в Україні є загальнодержавною, оскільки порядок її реалізації поширюється на всю територію нашої держави, а не на окремі її регіони. Метою таких амністій є наповнення державного бюджету грошовими коштами, стимулювання платника податків до правомірної поведінки, побудова партнерських відносин між суб'єктами податкових правовідносин.

2) місцеві (регіональні) – правовий режим такої податкової амністії поширюється на окремі регіони конкретної держави. На нашу думку, регіональні податкові амністії більш характерні для держав з федеративним устроєм, наприклад, російська федерація. Метою таких амністій є наповнення грошовими коштами саме бюджетів місцевого рівня, стимулювання платника податків до правомірної поведінки, побудова партнерських відносин між суб'єктами податкових правовідносин.

VI. Залежно від наявності обов'язку контролюючих органів провести перевірку при реалізації податкової амністії:

1) амністія з можливістю перевірки (або ж з обов'язковою її наявністю) – саме до таких видів належить О(С)ДДАФО в Україні. Як убачається, додатковою метою до всіх наведених вище цілей проведення такого виду амністії є посилення контролю за виконанням платниками податків своїх обов'язків в межах цього режиму;

2) амністія без проведення проводиться за умови, коли держава та платник податків вже знаходяться у певній моделі партнерських, довірчих відносин. Наведене дозволяє стверджувати про те, що цей вид податкової амністії характерний для достатньо розвинених країн. Метою є наповнення бюджетів відповідного рівня та створення відповідного пільгового режиму для певних категорій платників податків.

VII. Залежно від заходів, передбачених програмою податкової амністії:

- 1) амністія з можливістю корегування доходу;
- 2) амністія без перевірки джерела доходу;
- 3) амністія з можливістю призупинення слідства.

За такого підходу законодавець акцентує увагу на таку мету, як повна або часткова детінізація й легалізація фінансових ресурсів та господарських процесів ринку, що раніше вважалися незаконними. Крім того, у такому разі йдеться й про досягнення відповідної фіскальної мети, стимулювання платників податків.

VIII. Залежно від виду податків, які охоплюються процедурою податкової амністії. Цей критерій безпосередньо пов'язаний з особливостями побудови податкової системи у кожній конкретній країні.

Показово, що науковці виділяють й низку інших критеріїв, за якими можна класифікувати податкову амністію. Розглядаючи світовий досвід реалізації податкових амністій, такий підхід заслуговує на підтримку, оскільки саме завдяки йому формується цілісне уявлення про інститут податкової амністії та особливості його функціонування у кожній конкретній державі. Підкреслимо, що такі особливості зумовлені й формою державного устрою, й специфікою податкової системи держав, а також низкою чинників, які кожна

конкретна держава визначає для себе як основні та пріоритетні. Необхідно пам'ятати, що при запровадженні правового режиму податкової амністії потрібно враховувати інтереси різноманітних суб'єктів, інтереси яких можуть бути заціплені при її реалізації, у тому числі держави, яка при проведенні такої амністії першочергово реалізує певні політичні цілі.

Наприклад, інколи науковці вказують одним з таких критеріїв класифікації податкової амністії вид відповідальності, від якого звільняються декларанти й виокремлює такі податкові амністії: 1) передбачає звільнення від фінансової відповідальності; 2) передбачає звільнення від кримінальної відповідальності; 3) передбачає звільнення від адміністративної відповідальності; 4) повна податкова амністія, що передбачає звільнення від усіх видів відповідальності [8, с. 8]. Дійсно, кожна держава обирає для себе ту модель податкової амністії, яка виявиться найбільш оптимальною та максимально ефективною. Вважаємо зазначений критерій дуже важливим, оскільки фактично, залежно від того, який підхід обере законодавець при регулюванні цього питання в механізмі податкової амністії, буде встановлено ті межі прощення платників податків за порушення податково-правових норм, які держава готова, так би мовити, обміняти на інформацію про незадекларовані доходи, а також інші порушення податково-правових норм й отримати додаткові надходження до бюджету.

Отже, метою податкових амністій можуть виступати:

- 1) фінскальна – в результаті реалізації податкової амністії до бюджетів різних рівнів бюджетної системи держави надходять додаткові обсяги грошових коштів;
- 2) стимулююча – передбачає стимулювання платників податків до правомірної поведінки, надання відповідних податково-правових стимулів, пільг та преференцій;
- 3) побудова партнерських, довірчих відносин між суб'єктами податкових правовідносин;

- 4) скорочення витрат контролюючих органів на адміністрування податків та зборів;
- 5) детінізація й легалізація фінансових ресурсів та господарських процесів ринку, що раніше вважалися незаконними.

При цьому слід звернути увагу на те, що виконання міжнародних зобов'язань також виступає метою впровадження податкової амністії. У цьому контексті важливе значення мають документи Організації економічного співробітництва та розвитку, зокрема План BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting). На його аналізі ми зупинимося у підрозділі 2.2 нашої роботи.

Аналіз мети, з якою проводяться податкові амністії в зарубіжних країнах переконує, що в переважній більшості такі амністії проводяться для стимулювання діяльності суб'єктів господарювання та наповнення бюджетів, що відповідає двом основним функціям оподаткування – стимулюючій та фіскальній. Наслідки податкових амністій визначаються в кожному конкретному випадку й залежать від того, чи було досягнуто мети, з якою запроваджувалася амністія.

Для країн зі сталою економікою, мета, з якою запроваджується податкова амністія, характеризується для підтримки й розвитку довірчих відносин між конкретними платниками податків й контролюючими органами.

У таких країнах може застосовуватися індивідуальна податкова амністія до осіб, до яких відкрито кримінальне провадження за ухилення від сплати податків. За такого підходу податкова амністія виступає своєрідною угодою, за якою особа визнає свою вину у вчиненні податкових правопорушень та погоджується добровільно сплатити недоплачені податки чи збори, а також частину фінансових санкцій, а податкові органи звільняються від витрат на розслідування та судове переслідування платника, що вчинив податкове правопорушення [11, с. 754]. Проте за такого підходу виникає ризик, що податковою амністією більш охоче скористаються особи, що скоїли більш тяжкі податкові правопорушення, оскільки амністія для них виступатиме «рятівним

кругом». У цьому випадку можна говорити, що індивідуальна податкова амністія фактично є інструментом відбору, бо особи, що знають, що вони винні у скоєнні податкових правопорушень (злочинів), нададуть перевагу податковій амністії, а особи, що реалізовували правомірну поведінку у податкових правовідносинах, нададуть перевагу судовому розгляду, щоб довести свою невинуватість [11, с. 751].

Для країн з економікою, що розвивається, мета податкової амністії завжди носить більш фіскальний характер, спрямований на наповнення бюджетів. Економіка країн, що розвивається, завжди потребує нових надходжень, тому уряди зазначених країн вдаються до податкових амністій як до засобу наповнення бюджету, хоча більш вірним було б запровадження податкової амністії саме як регулюючого засобу, спрямованого на корегування поведінки платника податків, створення партнерських взаємовідносин між ним і державою. Як свідчить досвід розвитку системи оподаткування в зазначених країнах, причини порушення платником податків вимог податкового законодавства криються в податковій політиці уряду, корупції, податковій необізнаності та неграмотності платників, надмірному податковому тягарі, що призводить до виникнення значного сектору тіньової економіки. Запроваджуючи податкову амністію, уряд визнає власні помилки в податковому управлінні та перекося податкового навантаження і пропонує платникам компроміс – звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства, у обмін на сплату певної суми та зобов'язання в подальшому дотримуватися вимог, встановлених у сфері справляння податків та зборів, при цьому, держава, у свою чергу, «обіцяє» усунути перекося у податковому навантаженні. Проте в країнах з економікою, що розвивається, уряд не змінює підхід до оподаткування, а використовує податкову амністію виключно як засіб поповнення бюджету.

Аналіз зарубіжного досвіду також переконує нас в тому, що в Україні шляхом застосування О(С)ДДАФО фактично реалізувався один з видів податкової амністії. Метою О(С)ДДАФО в пояснювальній записці до проєкта

Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» було визначено детінізацію економіки, створення передумов для подальшої імплементації в Україні Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Плану дій BEPS), який був розроблений Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) для боротьби з розмиванням бази оподаткування і переміщенням прибутків за кордон, а також заходів з лібералізації валютного регулювання [98].

Висновки до розділу 1

На основі аналізу питань, які увійшли до першого розділу дисертаційної роботи, автором зроблено низку висновків.

1. Установлено, що законодавець розглядає амністію лише в контексті кримінально караних діянь (злочинів). Визначення амністії, яке міститься у приписах чинного законодавства є загальним, воно має спеціально галузевий (кримінально-правовий) характер. З огляду на аналіз законодавчих приписів, виокремлено такі ознаки амністії: а) становить собою акт гуманізму та прощення певних осіб, який є елементом політики держави; б) дія амністії проявляється у звільненні від відповідальності певної категорії (або окремих) осіб; в) здійснюється на підставі закону; г) обмежена темпоральна можливість прийняття закону про амністію (1 раз на рік, за винятком умовної амністії); г) приймається виключно на розсуд уповноваженого органу.

2. Доведено, що прийняття рішення про застосування механізму амністії є його правовою можливістю, наданим законом дискреційним повноваженням, що дозволяє робити вибір на підставі свого внутрішнього переконання. Запропоновано внести зміни до чинного законодавства й

закріпити обґрунтовану систему визначення підстав, критеріїв визначення кола осіб, до яких амністія застосовується, та обмежень щодо її застосування.

3. Установлено, що при реалізації податкової амністії зазвичай переслідується багатоаспектна мета, яка полягає в реалізації низки функцій. До таких функцій віднесено: а) фіскальну функцію – передбачає наповнення дохідних частин державного та місцевих бюджетів й можливість здійснювати фінансування певних видатків в кризові періоди для країни; стабілізаційну функцію – виведення коштів з тіньового сектору до реального сектору економіки; стимулюючу функцію – охоплює активацію виробничих процесів за рахунок додаткового надходження капіталу; превентивну функцію – встановлення у подальшому більш сурових покарань за податкові правопорушення.

4. На підставі проведеного аналізу положень Закону України «Про застосування амністії в Україні» можемо виокремити такі види амністії як:

- (1) повна або часткова – за обсягом застосування;
- (2) індивідуальна (для конкретної особи) або колективна (для певної категорії осіб) – за колом осіб, на які поширюється амністія;
- (3) загальна (застосовується на загальних умовах) та умовна (має винятковий характер).

5. Аргументовано, що окрім загального визначення амністії (кримінально-правового характеру), існують й інші різновиди амністії – галузеві. Саме до таких належить і податкова амністія. Підкреслено, що податкова амністія є галузевою амністією, якій притаманні такі характеристики: 1) становить собою акт прощення осіб, які здійснили порушення податково-правових норм; 2) має умовний характер; 3) відсутність відповідного спеціального акту про амністію; 4) виключає індивідуалізацію суб'єктів; 5) різновекторність; 6) добровільність участі платників податків у податковій амністії й можливість їх включення у процедуру податкової амністії в будь-який момент (в межах темпорального періоду її дії); 7) за підсумками реалізації податкової амністії платник податків звільняється від фінансової,

адміністративної, кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства. Обґрунтовано недоцільність закріплення у податковому законодавстві особливостей звільнення від кримінальної та адміністративної відповідальності за податкові правопорушення; 8) анонімність щодо джерел походження активів (доходів) не потрібно вказувати звідки такі доходи надійшли; 9) має свою власну процедуру (порядок) реалізації.

6. Проведено аналіз найбільш оптимальних моделей податкової амністії, які застосовуються у світі. До таких віднесено такі як: 1) амністія з корегуванням податкових декларацій; 2) амністія розслідувань; 3) амністія штрафів. Наголошено на тому, що О(С)ДДАФО як вид податкової амністії, що наразі застосовується в Україні, за своїм змістовим наповненням становить собою амністію штрафів.

7. Виокремлено такі критерії класифікації податкової амністії, як-от: тривалість, залежність від виду нормативно-правового регулювання, наявність обов'язку проведення перевірки в межах реалізації податкової амністії, територія поширення, доходи фізичних осіб, заходи, передбачені програмою податкової амністії, вид податків, за якими проводиться така амністія; відповідальність, від якої звільняються платники податків. Наголошено, що перелік наведених критеріїв класифікації податкової амністії не є вичерпним.

РОЗДІЛ 2

ОДНОРАЗОВЕ (СПЕЦІАЛЬНЕ) ДОБРОВІЛЬНЕ ДЕКЛАРУВАННЯ АКТИВІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ЯК ВИД ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ

2.1. Досвід правового регулювання реалізації податкових амністій в Україні (від податкового компромісу до одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб)

Податкові амністії як захід, спрямований на стимулювання діяльності суб'єктів господарювання, фіскальне наповнення бюджетів, скорочення витрат держави на заходи контролю за дотриманням податкової дисципліни, стимулювання платників податків до дотримання правомірної поведінки, широко застосовуються у світі.

Характерно, що податкові амністії проводилися як місцевими, так і центральними органами влади. На основі аналізу іноземного податкового законодавства зазначимо, що протягом останніх п'ятдесяти років податкові амністії проводилися як у країнах, що розвиваються, (наприклад, у Аргентині, Колумбії, Бразилії, Індії, Філіппін, Туреччини), де амністії проводяться переважно з метою виведення капіталів «з тіні» та фіскальної наповненості бюджетів, так і в економічно розвинутих країнах (наприклад, Ірландія, Італія, Іспанія, Греція, Португалія), у яких податкові амністії проводяться як для одноразового поповнення бюджетів (зазвичай для вирішення конкретних економічних проблем), так і для скорочення витрат держави на заходи контролю за дотриманням податкової дисципліни, стимулювання платників податків до дотримання правомірної поведінки [4]. У певних країнах амністія проводилася задля репатріації капіталів або полегшення економічної лібералізації і відкритості для міжнародної торгівлі [12].

Податкові амністії поширюють свою дію не на всіх платників податків, а лише на певні їх категорії, і уряд в різних країнах вдається до застосування нових видів податкових амністій з метою звернення до тих груп населення, які

ще не були охоплені попередніми пропозиціями, привернення уваги громадськості [19].

Зазначимо, що в Україні впроваджувалися різні правові механізми, які за своєю суттю є податковою амністією. У цьому підрозділі ми зупинимося на аналізі тих механізмів податкової амністії, які були впроваджені в Україні за роки її незалежності, або ж тих, які були запропоновані до розгляду Верховною Радою України. Також проведемо порівняльно-правовий аналіз таких механізмів податкової амністії з іноземним досвідом стосовно регламентації зазначеного правового явища.

Однією з перших спроб провести податкову амністію в Україні було представлення на розгляд Верховної Ради 29 червня 2000 року проєкта Закону України «Про податкову амністію», котрий, як зазначалося у статті 1 цього законопроєкта, було розроблено з метою створення передумов для повернення коштів та майнових цінностей, раніше вивезених з території України, та легалізації доходів юридичних або фізичних осіб з їх урахуванням у розрахунках розмірів податкових баз для визначення податкових зобов'язань таких осіб у майбутніх податкових періодах [128].

При цьому підкреслимо, що авторами розглядуваного проєкта нормативно-правового акта пропонувалося провести податкову амністію в вигляді одноразового заходу, необхідність впровадження якого пов'язується зі зміною порядку погашення боргових зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами, а також порядку валютного регулювання та валютного контролю. Відповідно до статті 2 цього законопроєкта, податкова амністія: 1) створювала для платників податків, зборів (обов'язкових платежів) підстави для звільнення від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за недекларування, ухилення від сплати чи умисне ухилення від сплати податкових зобов'язань або ухилення від декларування валютних цінностей, розміщених за кордоном України; 2) суб'єкти податкової амністії мали звільнитися від обов'язку виконувати певні зобов'язання [128]. Отже, цим законопроєктом пропонувалося звільнення

платників податків як зобов'язаних учасників податкових відносин від виконання своїх зобов'язань щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Проте, вказаним проєктом передбачалися й певні винятки із загального правила. Зокрема, планувалося, що податкова амністія не буде розповсюджуватися на зобов'язання зі сплати:

- а) податків, зборів (обов'язкових платежів);
- б) пені, штрафних санкцій та адміністративних штрафів.

При цьому йшлося про ті зобов'язання, які не було виконано до дня набрання чинності пропонованого законопроєкта, хоча вони були нараховані органами податкової служби або платниками податків. Порядок списання або реструктуризації таких податкових зобов'язань, пені, штрафних санкцій, або адміністративних штрафів мав визначатися нормами відповідного законодавства [128, п. 2.3].

Характерно, що об'єктами податкової амністії було запропоновано визнавати зобов'язання зі сплати таких платежів як:

- (1) податок на прибуток підприємств;
- (2) податок на додану вартість, який сплачується у складі ціни придбання об'єктів рухомого або нерухомого майна;
- (3) податок на доходи фізичних осіб (прибутковий податок з громадян), а також податки, збори (обов'язкові платежі), базою оподаткування яких є фонд оплати праці;
- (4) податок (плата) за землю;
- (5) збір до Державного інноваційного фонду України;
- (6) вартість торгового патенту;
- (7) комунальний податок, а також суми пені, штрафних санкцій та адміністративних штрафів, передбачених законодавством за порушення податкового чи валютного законодавства [128, ст. 5].

Згідно з статтею 4 вказаного законопроєкта до суб'єктів амністії пропонувалося віднести юридичних або фізичних осіб – платників податків,

зборів (обов'язкових платежів), пені, штрафних санкцій та адміністративних штрафів, а також резидентів, які набули права власності на об'єкти власності, що знаходяться за межами митного кордону України, із порушенням правил валютного регулювання чи валютного контролю. Як бачимо, фактично, до суб'єктів податкової амністії за вказаним законопроектом мали б бути включені як фізичні, так і юридичні особи – платники податків. У пункті 5.14. статті 5 також містилося положення, що суб'єкт податкової амністії самостійно визначає об'єкти податкової амністії, які він бажає задекларувати. Як убачається, викладене вище свідчить про добровільність пропонованого механізму податкової амністії, а також про те, що платники податків мають право самостійно вирішувати питання щодо участі в такому правовому механізмі, що свідчить про дозвіл застосування розсуду платника податків як зобов'язаного учасника податкових відносин.

Показово, що суб'єктом законодавчої ініціативи також було запропоновано і доволі детальний порядок податкової декларації при реалізації податкової амністії. Так, у статті 5 законопроекта закріплено визначення декларування як подання відповідному податковому органу декларації, у котрій зазначаються відомості про об'єкти податкової амністії. Крім того, слід врахувати й те, що задекларовані доходи або ж об'єкти власності використовуватимуться саме як податкова база безпосередньо для нарахування податкових зобов'язань майбутніх періодів відносно приросту таких доходів або вартості (інших кількісних показників, які приймаються як податкова база) такої власності. У разі, коли законами України не встановлено обов'язок оподаткування окремих елементів (об'єктів) власності її резидентів, такі резиденти мають право не декларувати такі елементи власності, які знаходяться на території України або за її межами [128].

Відповідно до підпункта 5.3 статті 5, передбачалося, що в випадку, коли суб'єкт податкової амністії не задекларує позначені доходи чи об'єкти власності протягом встановлених законом строків, такий платник податку не зможе використовувати їх як податкову базу для обґрунтування витрат при нарахуванні

податкових зобов'язань за непрямим методом або методом аналогій, відповідно до закону [128].

Підкреслимо, що проектом також було передбачено перелік відомостей, які мали б відображатися у податковій декларації при застосуванні податкової амністії. При цьому позначимо, що обсяг інформації пропонувалося визначати залежно від того, які об'єкти декларуються відповідними платниками. Зокрема, до інформації, яка має бути відображена у податковій декларації, було запропоновано відносити таку:

а) у разі, коли декларуванню підлягали такі об'єкти податкової амністії як зобов'язання зі сплати податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб (прибутковий податок з громадян), а також податків, зборів (обов'язкових платежів), базою оподаткування яких є фонд оплати праці – розмір коштів, які знаходяться на момент подання декларації на депозитних рахунках, рахунках до запитання або інших видах рахунків банків-нерезидентів, інших небанківських фінансових установ-нерезидентів, включаючи розмір ануїтетів (пожиттєвих пенсій), внесків на накопичувальне страхування, капіталізованих внесків до інвестиційного фонду, кредитної спілки, спілок взаємного кредитування тощо, підтверджених виписками відповідних банківських або небанківських фінансових установ, копії яких мають додаватися до декларації;

б) якщо в якості об'єктів декларування визначалися об'єкти власності резидентів, які знаходяться за межами митного кордону України, придбані із порушенням правил валютного регулювання чи валютного контролю, незалежно від того, чи тягне таке придбання або таке володіння об'єктами (базою) оподаткування податками, зборами (обов'язковими платежами), запровадженими в Україні, або ні:

(1) для рухомого або нерухомого майна – номінальну (кошторисну) вартість таких об'єктів власності, підтверджену документом, що підтверджує набуття права власності на такі об'єкти згідно із законодавством країни їх

розташування (придбання), або копії виписки з реєстру прав власності на такі об'єкти власності;

(2) для цінних паперів, часток участі в капіталі (статутному фонді), прав вимоги боргу, – номінальну вартість таких об'єктів власності, підтверджену документом, що підтверджує набуття права власності на такі об'єкти згідно із законодавством країни їх придбання, або копії виписки з реєстру прав власності на такі об'єкти власності;

(3) для цінних паперів або похідних інструментів, що вільно обертаються на біржових фондових ринках (перебувають у біржовому лістингу), – їх поточну курсову вартість на день легалізації документу, який підтверджує набуття прав власності на такі об'єкти згідно із законодавством країни, де відбулося їх придбання або здійснюється їх котирування (біржова пропозиція або біржовий продаж) [128]. На наше переконання, запропонована розробниками законопроекта диференціація даних, які мають бути подані до контролюючих органів залежно від об'єкта, що декларується, є позитивним. Саме шляхом такого кроку можливе забезпечення чіткості інформації й урахування специфіки об'єкта декларування та забезпечення простоти й ефективності такого правового механізму як податкова амністія, зокрема, при опрацюванні даних, отриманих від декларантів, та застосування до них такого заходу.

Підкреслимо, що аналізований проєкт Закону України був поданий до українського парламенту у 2000 році. На той час ще ніхто не мав жодного уявлення про ті цифрові технології та сервіси, які ми наразі використовуємо, у тому числі й у податково-правовому регулюванні. Тоді вся взаємодія між контролюючими органами та платниками податків відбувалася віч на віч або ж шляхом листування (поштової переписки). Так само й процес подання податкових декларацій, як за загальним правилом, так і при реалізації податкової амністії, податкова декларація мала подаватися безпосередньо до контролюючого органу. Так, у п. 5.13 було позначено, що декларація як основний документ, що використовується при реалізації податкової амністії, має бути подано до податкового органу за місцем проживання кожного конкретного

суб'єкта податкової амністії – фізичної особи (місцезнаходженням суб'єкта податкової амністії – юридичної особи), а для резидентів-фізичних осіб, які проживають за межами України, – до відповідної консульської установи України за місцем проживання такої фізичної особи або за місцем розташування об'єкта податкової амністії за її вибором [128].

Відповідно до п. 5.4 законопроекта пропонувалося, що декларація подається особисто суб'єктом податкової амністії. Разом із тим, суб'єктом законодавчої ініціативи було передбачено й низку винятків, за яких декларація могла подаватися особами, уповноваженими від імені суб'єкта податкової амністії, у разі коли об'єкти податкової амністії належать:

а) неповнолітній фізичній особі, – її батьками (усиновителем, опікуном, піклувальником);

б) фізичній особі, яка визнана у встановленому порядку недієздатною (безвісно відсутньою), – її опікуном;

в) фізичній особі, яка померла, чи визнана у встановленому порядку померлою, – відповідним спадкоємцем;

г) нерезиденту, який перебуває під контролем резидента, – такий резидент. У цій ситуації під терміном "перебування під контролем" розуміється здійснення функцій опікуна або піклувальника щодо фізичної особи – нерезидента у випадках, визначених законодавством країни, де така фізична особа має резидентський статус, або здійснення резидентом функцій розпорядника (управління) коштами чи майном юридичної особи – нерезидента на підставі договорів довіреності, агентських або інших аналогічних цивільно-правових договорів, укладених між таким резидентом та такою юридичною особою – нерезидентом [128, п. 5.5].

З викладеного вище ми бачимо, що фактично розробниками законопроекта передбачалася можливість подання декларації для застосування механізму податкової амністії не лише платниками податків – декларантами, а й через представника у чітко визначених випадках. На нашу думку, запропонований підхід є цілком логічним та обґрунтованим.

Показово, що окрім зазначених відомостей, що мають відображатися у податковій декларації, обов'язково зазначається й дані, які встановлені національним податковим законодавством України для того, аби подати відповідну декларацію в режимі податкової амністії з податку на прибуток (прибуткового податку) відповідно для юридичної або фізичної особи. Також підкреслимо, що в випадку подання податкової декларації не платниками податків, а їх уповноваженими законом представниками, обов'язково до такої податкової декларації додаються документи, що підтверджують відповідний статус особи. Так, до таких документів віднесено:

а) для фізичних осіб – з наданням нотаріально завіреної (або легалізованої) копії документа, який засвідчує таке вповноваження;

б) для юридичних або фізичних осіб – з наданням нотаріально завіреної (або легалізованої) копії документа, який засвідчує право такої особи на здійснення контролю над нерезидентом (п. 5.7 проєкта Закону України «Про податкову амністію») [128].

Також у вказаному проєкті закону було передбачено обов'язок декларанта додати до податкової декларації в разі, якщо з об'єкта податкової амністії було сплачено податок відповідно до законів тієї держави, де виник дохід або розташовані об'єкти власності, легалізована копія документа, що засвідчує таку сплату. Відповідно, залежно від того, з якого об'єкта було сплачено податок, передбачалося різне коригування податкової бази. Зокрема, якщо податок було сплачено з доходу (прибутку) фізичної чи юридичної особи, то передбачалося зменшення податкової бази на суму такого податку. У випадку, якщо податок було сплачено з іншого об'єкта власності, який знаходиться за межами України, – податкова база збільшується на суму такого податку [128, п. 5.8]. Підкреслимо, що в п. 5.9 законопроєкта суб'єкт законодавчої ініціативи передбачив певні дії на випадок, якщо суб'єкт податкової амністії декларує доходи або об'єкти власності за вартістю, що є більшою за розраховану відповідно до законодавства та використовує розрахунки такої декларації для обґрунтування його податкових зобов'язань майбутніх податкових періодів,

різниця між такою завищеною вартістю та розрахованою відповідно до приписів чинного законодавства, вважається податковим зобов'язанням, прихованим від оподаткування [128].

Позитивно слід відзначити, що в межах цього законопроекта було встановлено звільнення осіб, які здійснюють декларування об'єктів податкової амністії від обов'язків надання інформації щодо джерел походження доходів чи об'єктів власності або ж будь-яких інших документів, що можуть свідчити про виникнення таких джерел (прямо чи опосередковано), крім випадків, прямо передбачених законом. З наведеного припису вбачається, що держава при застосуванні податкової амністії обіцяє платнику податків не перевіряти джерела походження доходів чи об'єктів власності, які декларуються. Такий підхід є одним з проявів прощення платника податків, прояв лояльності в межах такого спеціального порядку, за якого ідеальним варіантом буде взаємна вигода. З одного боку, держава отримує інформацію про незадекларовані доходи або ж інші об'єкти декларування, а також про порушення податково-правових норм від платників податків та зборів.

Крім того, зазвичай йдеться про сплату відповідних коштів до бюджету (однак в цьому випадку сплата грошових коштів до бюджетів різних рівнів не передбачається). З іншого боку, платник податків, який бере участь у податковій амністії, отримує певні преференції від держави – звільнення від відповідальності та ненадання інформації про походження відповідних об'єктів декларування. Показово, що такий підхід обрано й у механізмі податкової амністії, який реалізується сьогодні. Йдеться про О(С)ДДАФО, на особливостях реалізації якого ми зосередимо увагу у третьому розділі нашої роботи.

Відповідно до п. 6.1 розглядуваного законопроекта було диференційовано й підхід щодо строку дії механізму податкової амністії. При цьому така диференціація залежала від того, хто виступав декларантом. Так, для юридичних осіб – декларування пропонувалося здійснюватися протягом 365 днів від дня набрання чинності законом, що регулює податкову амністію в Україні. Для фізичних осіб було запропоновано інший строк. Зокрема, йдеться

про граничний строк, який передбачено для подання декларації з річного сукупного оподатковуваного доходу за наслідками 2001 року [128].

На наше переконання, обґрунтованими є підхід суб'єкта законодавчої ініціативи щодо встановлення гарантій та застережень для платника податків-декларанта. У цій ситуації до гарантій віднесено загальні положення Основного Закону України стосовно недопустимості скасування або звуження наступними актами законодавства прав платників податків щодо податкової амністії.

Щодо застережень, то до них віднесено такі:

по-перше, аналізований правовий механізм амністії не поширюється на зобов'язання зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), нарахованих сум пені, штрафних санкцій та адміністративних штрафів, а також незадекларованих об'єктів власності, які перебувають за кордоном України, у разі коли до дня набрання чинності цим Законом було розпочате кримінальне провадження щодо умисного ухилення особи від сплати таких податків, зборів (обов'язкових платежів) чи щодо порушення правил валютного регулювання або валютного контролю стосовно таких об'єктів власності. Якщо в майбутньому обвинувачення особи знімається або не підтримується судом, така особа має право скористатися правом податкової амністії протягом строку, встановленого чинним законодавством, який розпочинається від дня зняття такого обвинувачення або його непідтримки [87];

по-друге, передбачалося, що зазначений податково-правовий механізм також не може бути застосований до таких об'єктів безпосередньо, як доходи та об'єкти власності, котрі є об'єктами звернення стягнення згідно із положеннями Конвенції про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, у редакції 1990 року, ратифікованої Верховною Радою України 17 грудня 1997 року, окрім випадків, чітко визначених законодавством [128, ст. 8].

Підсумовуючи викладене вище, можемо констатувати, що зважаючи на наведені нами критерії класифікації, пропонована законопроектом податкова амністія характеризується так:

залежно від нормативно-правового акта є такою, що передбачала прийняття окремого Закону України «Про податкову амністію», безпосередньо яким і було б регламентовано процедуру податкової амністії. Водночас зазначимо, що на момент розгляду у Верховній Раді України представленого законопроекта ще не було Податкового кодексу України (він був прийнятий 2 грудня 2010 року), а правове регулювання у сфері оподаткування регулювалися виключно окремими законами;

за територією поширення є загальнодержавною, оскільки її розповсюдження передбачалося на всю територію України;

за типом податків є розгалуженою, оскільки під податкову амністію підпадали такі податки, як: податок на додану вартість, що має бути сплаченим у складі ціни придбання об'єктів рухомого або нерухомого майна; податок на доходи фізичних осіб (прибутковий податок з громадян), а також податки, збори (обов'язкові платежі), базою оподаткування яких є фонд оплати праці; податок (плата) за землю; збір до Державного інноваційного фонду України; вартість торговельного патенту; комунальний податок; а також суми пені, штрафних санкцій та адміністративних штрафів, передбачені законодавством за порушення податкового чи валютного законодавства;

за критерієм умовності, на наш погляд, така податкова амністія є відносно умовною, оскільки декларант зобов'язаний подати відповідну декларацію про наявність незадекларованих активів платника податків. Водночас проєктом закону, що був підданий аналізу, не передбачено жодних положень щодо необхідності збору до бюджету чи інших коштів за участь у процедурі податкової амністування.

Підкреслимо, що такий механізм у підсумку не був впроваджений в Україні, хоча аналізований проєкт Закону України «Про податкову амністію» від 29 червня 2000 року № 5376-1 був прийнятий Верховною Радою України за основу. На наше переконання, за своїм змістом та з огляду на рік ініціювання такий законопроект можна вважати ґрунтовним та певною мірою навіть інноваційним. Наша думка обумовлена тим, що фактично ініціювання

законопроекта в парламенті вже свідчило про необхідність зміни наявної на той час моделі взаємовідносин держави в особі уповноважених (контролюючих) органів та платників податків і зборів. Крім того, можна вести мову про те, що впровадження податкової амністії в такому форматі було б одним з перших кроків в напрямку утвердження нової ідеології відносин з платниками податків, яка передбачала створення партнерських відносин між фіскальними органами і платниками податків, перехід від всезагальної контролюючої діяльності із застосуванням фіскальних заходів до суб'єктів оподаткування до створення моделі, за якої платники своєчасно та добровільно сплачуватимуть податки. Такий висновок ґрунтується на тому, що партнерські відносини в будь-якій сфері завжди передбачають зустрічний рух всіх учасників.

У цьому контексті вважаємо слушними міркування М. В. Голютняк-Пенкальської. Дослідниця наголошує на тому, що чинні на сьогодні стандарти цивілізованого світу потребують перебудови відносин у сучасному українському суспільстві за напрямом реалізації взаємин між платником податків і державою в так званому форматі СС, який передбачає існування партнерських відносин між суб'єктами податкових правовідносин (між податковими органами та платниками податків), співпрацю та довіру обох сторін. Перехід від традиційних «вертикальних» стосунків між податковими органами та платниками податків у «горизонтальну» площину передбачає формування між ними «суб'єкт-суб'єктних» відносин. «Горизонтальність» означає перехід від фіскального контролю до партнерських відносин у форматі «клієнт – сервісна служба», опрацювання податкових ризиків у режимі реального часу та можливостей діалогу між платником податків та податковим органом [37, с. 56–57].

Окремо слід підтримати міркування вченої стосовно того, що діалог між зазначеними суб'єктами можливий лише за дотримання режиму законності, тобто вибір варіанта можливої поведінки відбувається виключно в межах законної правової процедури. Діалог може використовуватися не виходячи за межі правового поля. Ефективність симбіозу діалогу та законності можлива

лише в тому випадку, коли вони обидва – діалог та законність – будуть відтворювати наявний контекст сучасних політичних та правових реалій з урахуванням відповідного рівня розвитку системи податкового законодавства [37, с. 59]. На перший погляд, вказане твердження більше стосується інших випадків застосування розсуду (дискреції) у податковому регулюванні, ніж податкова амністія. Водночас зазначимо, що однією з причин та підстав застосування розсуду як контролюючими органами, так і платниками податків є недосконалість чинного податкового законодавства. Так, у цій ситуації перш за все йдеться про наявність колізій та прогалин [149]. Відповідно, дуже важливого значення набуває якість правового регулювання тих заходів, які впроваджуються державою для того, аби досягти відповідної мети та змінити усталений підхід до регламентації певних відносин.

Інший підхід до регламентації податкової амністії було обрано законодавцем при прийнятті Закону України «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» від 25 грудня 2014 року [113]. Надалі положення цього закону були інтегровані в Податковий кодекс України, зокрема, до підр. 9² розд. XX.

Відповідно до вказаного нормативно-правового акта, дія податкового компромісу як виду податкової амністії розповсюджувалася на платників податків, а в випадках, якщо платниками податків виступали юридичні особи, то на їх посадових (службових) осіб. Зважаючи на викладене вище, підкреслимо, що правовий механізм податкового компромісу не лише поширював свою дію на всіх платників податків (юридичних та фізичних осіб) без винятку, а й передбачалася можливість його реалізації для їх посадових чи службових осіб.

Відповідно до пункту 1 підр. 9² розд. XX Податкового кодексу України, податковий компроміс становить режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за

заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 цього Кодексу [87].

На підставі аналізу правового механізму податкового компромісу дозволяє встановити такі ознаки податкового компромісу. По-перше, зважаючи на підхід законодавця, податковий компроміс – це саме режим, яким передбачається звільнення платників податків від відповідальності за порушення податково-правових норм. При цьому зазначимо, що швидше за все податковий компроміс слід визначати не просто режимом, а спеціальним податковим режимом. Такий підхід, на наше переконання, є логічним та обґрунтованим з огляду на те, що: а) під дію такого режиму підпадають платники податків як зобов'язані учасники податково-правових відносин; б) це саме спеціальний режим, оскільки був впроваджений зі спеціальною метою, розповсюджується на окремий пласт податкових правовідносин й не є характерним для регулювання вказаних відносин на постійній основі.

З приводу цього зауважимо, що визначення спеціального податкового режиму міститься у статті 11 Податкового кодексу України, де зазначається, що він становить систему заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [87]. Особливість порядку оподаткування може полягати в тому, що встановлюються відмінні від загальних ставки, база оподаткування (інші елементи правового механізму податків та зборів), передбачаються звільнення певних категорій платників, які відповідають визначеним законодавцем ознакам, звільнення від сплати певних податків чи зборів тощо.

Крім того, у доктрині податкового права також є певні напрацювання з вивченням зазначеної проблеми. Наприклад, К.В. Андрієвський вказує, що спеціальний податково-правовий режим – це особливий порядок оподаткування, відмінний від загального, що закріплюється правовими нормами, у яких визначаються юридичні засоби, які створюють для суб'єктів, на яких розповсюджується такий режим особливу систему потенційних

правових наслідків, можливість настання (ненастання) яких служить для задоволення потреб держави (територіальної громади) у регулярному поповненні державного (місцевого) бюджету, а також для інших, спеціальних цілей, у певний проміжок часу, на певній території [21, с. 197]. На нашу думку, такий підхід вченого може бути повною мірою застосований для податкового компромісу.

Дещо інакше визначає спеціальний податковий режим С.В. Сарана, на переконання якого він становить окрему систему заходів із оподаткування, яка застосовується в відповідний податковий період, переважно виступаючи підсистемою загального податкового режиму, стосується окремих категорій господарюючих суб'єктів, особливих груп об'єктів оподаткування, певної території чи окремих галузей економіки [138, с. 17; 139, с. 109]. Так, на думку автора, спеціальний режим, ґрунтуючись на загальному податковому режимі, закріплює лише особливості оподаткування для окремих категорій платників, базові засади якого містяться в загальному податковому режимі. Отже, спеціальний податковий режим є певною інтерпретацією загального податкового режиму, залишаючи при цьому інші положення цього режиму без змін та використовуючи їх у ході оподаткування за спеціальним податковим режимом [138, с. 17; 139, с. 109]. Наведене визначення спеціального податкового режиму вбачається також достатньо обґрунтованим. На наше переконання, цілком слушними є твердження С. В. Сарани стосовно того, що будь-який спеціальний податковий режим ґрунтується на загальному, а не скасовує його.

Показово, що на відміну від податкового компромісу, який визначено законодавцем як «режим, яким передбачається звільнення платників податків від відповідальності за порушення податково-правових норм ...», чинна податкова амністія (ідеться про О(С)ДДАФО, правовий механізм якого буде розглянуто нами у другому розділі дисертації) регламентована законодавцем як «особливий порядок ...». З огляду на викладене вище, ми бачимо, що законодавець по-різному підходить до регламентації різних видів податкової

амністії як родової категорії. Як убачається, такий підхід не є конструктивним. Цілком логічно вести мову про те, що залежно від виду податкової амністії, який впроваджується в державі, буде різнитися порядок її реалізації. Водночас, зважаючи на аналіз правових механізмів податкової амністії, які пропонувалися до впровадження в Україні, були впроваджені колись або ж впроваджуються наразі, вважаємо, що податкова амністія має бути визначена саме як спеціальний податковий режим. При цьому звертаємо увагу на те, що зазвичай такі режими є темпорально обмеженими (зазвичай передбачається або чітко встановлений період дії такого режиму, наприклад, з 1 січня 2022 року по 1 січня 2023 року, або ж визначається проміжок часу (строк), протягом якого відповідний режим є чинним (наприклад, впроваджується з 1 січня 2022 року на 6 місяців).

2. У межах режиму податкового компромісу йдеться про звільнення платника податків від юридичної відповідальності за порушення податково-правових норм. Підкреслимо, що в цьому випадку законодавець веде мову про звільнення від відповідальності у широкому сенсі. Зокрема, йдеться про те, що у податковому законодавстві (стаття 111 Податкового кодексу України, редакція від 1 січня 2015 року) за несплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів та скоєння інших податкових правопорушень передбачалося застосування таких видів юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна. При цьому саме такий вид юридичної відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, як фінансова, встановлюється та застосовується згідно з Податковим кодексом України та іншими законами.

Наведене вище дозволяє ще раз констатувати, що в межах процедури податкового компромісу йшлося про звільнення суб'єкта, який порушив податково-правові норми, від юридичної відповідальності. Отже, при реалізації податкового компромісу передбачалося звільнення платника податків, який вирішив скористатися таким режимом, від усіх видів відповідальності, яка може застосовуватися за податкові правопорушення – фінансової, адміністративної та

кримінальної. До речі, у цьому контексті зауважимо, що згідно з пунктом 111.2 статті 111 Податкового кодексу України (в редакції від 01 січня 2015 року) було регламентовано, що фінансова відповідальність застосовується в вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [87].

Упродовж дуже тривалого часу науковці наголошували на тому, що таке формулювання нормативного припису щодо фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є обтяжливим, суперечливим та складним при правозастосуванні (передусім через словесне дублювання одних і тих самих явищ), навіть вносилися відповідні пропозиції щодо внесення змін до цієї статті Податкового кодексу України, але вони залишалися поза увагою законодавця. І лише у 2020 році Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 року. [108] було впроваджено низку змін й новацій у сфері податково-правового регулювання. Зазначимо, що передусім такі зміни були спрямовані на впровадження кроків Плану дій BEPS, які є засобом виконання зобов'язань України з Угоди про асоціацію ЄС стосовно лібералізації валютного регулювання. До таких кроків належать: впровадження контролю за трансфертним ціноутворенням (кроки 8–10, 13); оподаткування контрольованих іноземних компаній (крок 3); обмеження витрат за фінансовими операціями з пов'язаними особами (крок 4); запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування (крок 6); запобігання уникненню статусу постійного представництва та оподаткування постійних представництв (крок 7); застосування процедури взаємного узгодження (крок 14) [2].

Крім того, на момент прийняття аналізованого законопроекта реформа фінансової відповідальності була зумовлена необхідністю, і до ключових напрямів реформування відносили: 1) впровадження концепції «винної відповідальності» платників податків; 2) прийняття органами державної податкової служби вмотивованих рішень про справляння з платників податків

штрафів; 3) встановлення відповідальності для службовців органів державної податкової служби; 4) удосконалення механізму відшкодування шкоди платнику податків з метою його спрощення; 5) реформування пені [101].

Таке суттєве реформування торкнулося й змін аналізованої статті про заходи фінансової відповідальності за порушення законодавства з питань оподаткування й наразі відповідно до пункту 111.2 статті 111 Податкового кодексу України фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з цим Кодексом, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) [87].

По-третє, як уже було вказано за текстом дисертації, до суб'єктів, які мають право на участь у процедурі податкового компромісу, віднесено платників податків. З огляду на викладене вище, робимо висновок про те, що до суб'єктів податкового компромісу належить дуже широке коло осіб – не лише всі платники податків (юридичні та фізичні особи), а й їх посадові (службові) особи. Це свідчить про певну універсальність, загальність процедури податкового компромісу.

По-четверте, законодавчо закріплено випадки порушення податково-правових норм, за які в режимі податкового компромісу застосовуватиметься звільнення від юридичної відповідальності. Так, ідеться саме про зниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість.

По-п'яте, встановлено відповідну темпоральну дію режиму податкового компромісу – його застосування передбачається за вказані порушення податкового законодавства за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 Податкового кодексу України. Відповідно до пункту 102.1 цієї статті (у редакції від 01 січня 2015 року) контролюючий орган має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше

закінчення 1095 дня (2555 дня у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до статті 39 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання [87].

При цьому, якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку. У разі подання платником податку уточнювального розрахунку до податкової декларації контролюючий орган має право визначити суму податкових зобов'язань за такою податковою декларацією протягом 1095 днів з дня подання уточнювального розрахунку [87]. Таким чином, під дію режиму податкового компромісу могли підпадати будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням саме вказаних строків давності.

По-шосте, платнику податків надавалося право в межах режиму податкового компромісу за обрані податкові періоди подати уточнювальну декларацію (розрахунки), у яких він визначав: а) суму завищення витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств; або б) суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість. У цьому контексті підкреслимо, що це імперативна вимога законодавця, а положення, яке може бути реалізовано платником податків на власний розсуд – або подавати, або ні. На підставі вивчення як національного, так і іноземного досвіду застосування різних механізмів податкових амністій зазначимо, що зазвичай від платника податків вимагається подання відповідних декларацій.

У випадку ж з податковим компромісом законодавець лише певним чином конкретизує, що така уточнююча декларація має бути подана за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики (відповідно до норм Податкового

кодексу України, таким органом є Державна податкова служба України [87]). Крім того, разом з уточнювальним розрахунком подається перелік (опис) господарських операцій, щодо яких здійснено уточнення показників податкової декларації [87].

Зазначимо, що законодавцем також було закріплено низку специфічних нюансів, які мають бути враховані при складанні уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість. Так, для застосування податкового компромісу не враховуються суми коригувань податкового кредиту з податку на додану вартість та/або витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, відображені в уточнювальних розрахунках, які одночасно відповідають таким умовам: 1) подані в порядку, встановленому статтею 50 Податкового кодексу України, після 1 квітня 2014 року; 2) уточнюють показники податкових декларацій за звітні (податкові) періоди, що передували 1 квітню 2014 року; 3) за результатами подання таких уточнювальних розрахунків було зменшено податкове зобов'язання (збільшено від'ємне значення) з податку на прибуток або податку на додану вартість за такі звітні (податкові) періоди [87, п. 3 підр. 9² розд. XX].

Фактично, при реалізації податкового компромісу зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин має отримати результат у вигляді неможливості виникнення чи збільшення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань [87]. Таким чином, у випадку, якщо платник податків бажає реалізувати своє право на подання уточнювального розрахунку за податком на прибуток чи податок на додану вартість у режимі податкового компромісу, він має врахувати всі ті вимоги, визначені законодавцем.

Крім позначених нами характеристик податкового компромісу, які впливають безпосередньо з його змісту, зазначимо й інші характеристики. По-перше, відповідно до пункту 2 підрозділу 9² розд. XX Податкового кодексу України, сума заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість сплачується в розмірі 5 відсотків

такої суми. При цьому 95 відсотків суми заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість вважаються погашеними, штрафні санкції не застосовуються, пеня не нараховується [87]. Як убачається, наведене свідчить про обов'язок суб'єкта, який бере участь у процедурі податкового компромісу сплатити відповідний обсяг коштів до бюджету. Знову ж таки, з огляду на те, що будь-яка податкова амністія, у тому числі й податковий компроміс, становить своєрідну домовленість між державою та платниками податків, не слід забувати про наявність певної вигоди від реалізації таких правових механізмів. На наш погляд, ставка у розмірі 5 % є доволі оптимальною при реалізації податкового компромісу як для держави, так і для учасників податкового компромісу.

По-друге, зазначимо, що законодавчо передбачено строк, у межах якого має бути досягнуто податкового компромісу. Зокрема, ідеться про строк не більше, ніж 70 календарних днів із дня, наступного після дня подання уточнювального розрахунку (пункт 3 підрозду 9² розділу XX Податкового кодексу України) [87]. Попередньо, проводячи аналіз податкового компромісу, ми наголошували на тому, що подання уточнювальних розрахунків за податком на прибуток та (або) податком на додану вартість є правом суб'єкта податкового компромісу, який самостійно приймає рішення щодо доцільності його реалізації. Водночас, з огляду на те, що строк досягнення податкового компромісу безпосередньо пов'язується й розпочинає свій відлік із дня, наступного після дня подання уточнювального розрахунку, постає цілком логічне запитання: у межах якого строку буде досягнуто податкового компромісу з суб'єктами, які не бажають реалізовувати своє право щодо подачі такого розрахунку при реалізації податкового компромісу? На нашу думку, це питання є принциповим.

По-третє, досліджуючи механізм податкового компромісу, констатуємо, що при його реалізації податкові органи за певних обставин можуть проводити документальні позапланові перевірки суб'єктів податкового компромісу. Зокрема, підставою для проведення такої перевірки згідно з процедурою

податкового компромісу може бути подання платником податків уточнювального розрахунку за періоди, щодо яких не була проведена документальна перевірка.

Відповідно до підрозділу 9² розділу XX Податкового кодексу України, документальна позапланова перевірка проводиться виключно з питань, які стосуються витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суми завищення податкового кредиту з податку на додану вартість, у межах процедури досягнення податкового компромісу [87]. Показово, що залежно від того, яке рішення буде прийнято контролюючим органом щодо проведення документальної позапланової перевірки, залежатиме подальший розвиток подій, подальша реалізація процедури податкового компромісу.

Таким чином, якщо органи Державної податкової служби України повідомили платника про відсутність необхідності проведення документальної позапланової перевірки, то сума задекларованих зобов'язань вважається узгодженою, а якщо ні – то прийнято рішення про необхідність проведення такої перевірки. За результатами проведеної документальної позапланової перевірки приймаються такі рішення:

1) у разі виявлення порушень платником податків вимог податкового законодавства виписується податкове повідомлення-рішення, сплата грошового зобов'язання за яким здійснюється у розмірі, передбаченому Податковим кодексом України. При цьому податкове повідомлення-рішення направляється платнику податків у загальному порядку. Зазначимо, що в пункті 58.1 статті 58 Податкового кодексу України встановлено зміст та підстави надсилення податкового повідомлення-рішення зобов'язаним учасникам податкових правовідносин. Зокрема, такий документ надсилається (вручається) платнику податків, якщо сума грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, розраховується контролюючим органом або якщо за результатами перевірки контролюючим органом встановлено факт:

а) визнання суми, заявленій у податковій декларації, невідповідній сумі бюджетного відшкодування;

б) завищення розміру задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, розрахованої платником податків відповідно до розділу V цього Кодексу [87];

в) заниження або завищення суми податкових зобов'язань, заявленої у податковій (митній) декларації, або суми податкового кредиту, заявленої у податковій декларації з податку на додану вартість, крім випадків, коли зазначене заниження або завищення враховано при винесенні інших податкових повідомлень-рішень за результатами перевірки [87];

г) завищення сум податку на доходи фізичних осіб, що підлягає поверненню з бюджету, заявлених у податкових деклараціях, зокрема при використанні права на податкову знижку відповідно до розділу IV цього Кодексу [87];

г) наявності помилок при визначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або відсутності реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до податкової накладної протягом граничних строків, передбачених цим Кодексом [87].

2) у разі правомірності визначення сум податкових зобов'язань в уточнювальному розрахунку складається довідка про відсутність порушень.

Підкреслимо, що акти, які можуть видаватися за результатами проведення документальної позапланової перевірки в режимі реалізації податкового компромісу, дещо відрізняються від загальновстановленого порядку. Так, у пункті 86.1 статті 86 Податкового кодексу України закріплено, що результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності) [87].

Згідно із загальноприйнятим у системі контролю підходом, за виявлення під час перевірки порушень складається акт, а за невиявлення вважається, що порушення відсутні, про що складається довідка. Такий самий підхід відтворено й у нормах Податкового кодексу, де закріплюється визначення цих категорій таким чином: акт перевірки – документ, який складається в передбачених цим Кодексом випадках, підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати. При цьому акт перевірки не може розглядатися як заява або повідомлення про вчинення кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків (пункт 86.1 статті 86 Податкового кодексу України) [87]; довідка перевірки – документ, який складається у передбачених цим Кодексом випадках, підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати і є носієм доказової інформації про невстановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (стаття 86 Податкового кодексу України) [87]. На основі викладеного вище можемо зробити висновок про те, що в межах податкового компромісу встановлено спеціальні підходи до оформлення результатів податкової перевірки, яку контролюючий орган може проводити.

При реалізації такого виду податкової амністії ключовим аспектом виступає момент його досягнення й настання відповідних позитивних наслідків для платника в вигляді звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства, що можливо лише після досягнення узгодження за податковими зобов'язаннями. Таке узгодження призводить до того, що розмір податкових зобов'язань не може бути оскаржений, не може бути змінений і після сплати узгодженої суми податковий компроміс вважається досягнутим.

Позитивно слід відзначити те, що законодавець передбачив, що в разі досягнення податкового компромісу перевірки щодо податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за уточненими операціями в наступних періодах за зазначеними податками контролюючими органами не проводяться (пункт 8 підрозділу 9² розділу XX Податкового кодексу України)

[87]. Це свідчить про те, що реалізуючи процедуру податкового компромісу, платники податків звільняються не лише від юридичної відповідальності за порушення податково-правових норм за податком на прибуток підприємств та/або податком на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, а й від контрольних заходів податкових органів за уточненими операціями в майбутніх періодах. Як убачається, такі нормативні приписи певним чином захищають платника податків від можливості бути притягнутим до відповідальності за одні й ті самі правопорушення й зазнати несприятливих правових наслідків двічі.

Науковці, виходячи з аналізу правового механізму податкового компромісу, слушно акцентують увагу на тому, що податковий компроміс є видом податкової амністії: 1) податковий компроміс запроваджений в нормах Податкового кодексу на підставі закону України; 2) передбачає звільнення від відповідальності або її суттєве пом'якшення за скоєння порушень податкового законодавства; 3) умовою звільнення від відповідальності слугує виплата суми певних обов'язкових платежів, строки сплати за якими минули, заборгованості та/або штрафу тощо [172, с. 483]. При цьому, як вірно наголошує К. А. Шуневич, особливістю податкового компромісу як виду податкової амністії є те, що його процедура передбачає звільнення не лише від фінансової відповідальності, але й кримінальної та адміністративної, тому врегульовується не лише нормами податкового законодавства (Податковим кодексом України), але й нормами кримінального законодавства (Кримінального кодексу України, Кримінально-процесуального кодексу України тощо), і податковий компроміс може застосовуватися і тоді, коли особа порушила не лише норми податкового законодавства, а й кримінального, тобто вчинила злочин [172, с. 484]. Наведене дозволяє нам ще раз впевнитися в тому, що податковий компроміс є специфічним видом податкової амністії, яка вже реально застосовувалася в Україні й передбачала широкий підхід до звільнення платників податків від відповідальності за порушення податкового законодавства.

У цьому контексті М. С. Сиромятнікова підкреслює, що в Україні активно запроваджується інститут податкового компромісу. При цьому вчена наголошує на широкому розповсюдженні податкових компромісів у міжнародному податковому середовищі. Здебільшого на сьогодні податковий компроміс покликаний сприяти поверненню раніше незаконно виведених суб'єктами господарювання капіталів, зокрема, до офшорних юрисдикцій [140, с. 267]. На переконання М.С. Сиромятнікової, запроваджуючи інститут податкового компромісу, органи виконавчої влади визнають неспроможність здійснювати податковий контроль над суб'єктами господарювання у повній мірі, яка б дозволяла попереджувати та виявляти правопорушення податкового законодавства, сприяти наповненню бюджетів та інших грошових фондів [140, с. 268]. Вчена зазначає, що такий підхід підкреслює неспроможність органів виконавчої влади, проте не нівелює дієвості податкового компромісу як інструменту влади.

Далі дослідниця сміливо вказує, що запровадження податкового компромісу лише з метою дискредитації попередників та з надією наповнити бюджет – це утопічна омана. Серед позитивних аспектів податкового компромісу авторка виділяє наповнення Державного бюджету України, котрий на сьогодні, як ніколи, потребує фінансових надходжень. Крім цього, наукиня пише, що необхідно враховувати й заощадження, пов'язані із судовими витратами для контролюючих органів [140, с. 268].

З одного боку, слід погодитися з міркуваннями М.С. Сиромятнікової стосовно того, що впровадження будь-якого нового правового інструменту у податкових відносинах має бути виваженим, комплексним та, як наслідок, ефективним. З іншого боку, навряд чи можна підтримати позицію дослідниці щодо впровадження податкового компромісу як заходу, що підкреслює неспроможність органів державної влади, зокрема виконавчих, упорядкувати відповідні правовідносини у сфері оподаткування. Більше того, якщо проаналізувати механізми податкової амністії, які застосовуються у світі, то ми дійдемо висновку, що не єдиною, але однією з перших цілей таких податково-

правових заходів є якраз фіскальна функція, котра й передбачає наповнення доходної частини бюджетів.

Досліджуючи сутність та особливості реалізації податкового компромісу за кордоном, М.П. Кучерявенко та Є.М. Смичок підкреслюють, що в 1998 році в Ірландії податковий компроміс було запроваджено в один з найбільш скрутних для держави моментів як певну добровільну акцію декларування недоплачених платежів до бюджету, у ході якої було кардинально змінено фінансову ситуацію у країні [71, с. 45–47]. Для таких країн, як Великобританія, Німеччина та США, податковий компроміс є звичним явищем, яке виражається в тому, що податкові органи вказаних країн з певною періодичністю знижують ставки тих чи інших податків та звільняють осіб-платників від відповідальності у разі порушення податкового законодавства [71, с. 45–47]. Загалом науковці негативно ставляться до такого явища у сфері податкового регулювання, хоча й виокремлюють деякі позитивні аспекти. Зокрема, до таких віднесено:

- (1) наповнення Державного бюджету України – ідеться про фіскальну спрямованість впровадження та реалізації такого виду податкової амністії;
- (2) оптимізація надходження коштів від сплати податків та зборів до бюджету;
- (3) розвантаження системи контролюючих органів та зменшення витрат на судові процеси (для стягнення податкової заборгованості в судовому порядку) [71, с. 44–48]. Дійсно, саме такі переваги отримує держава від впровадження податкового компромісу.

Показово, що не всі науковці обстоюють позицію, відповідно до якої податковий компроміс є видом податкової амністії. Приміром, на переконання І. В. Приходько, це дві різні правові категорії. Так, вчена спираючись на дослідження компромісу у праві, акцентує увагу на тому, що доцільно визначити ознаки правового компромісу, до яких віднесено:

- 1) наявність згоди всіх учасників суспільного відношення щодо встановлення компромісної угоди;

2) є остаточним засобом упорядкування конфлікту шляхом застосування між відповідними суб'єктами взаємних поступок, що спрямовано на досягнення певної спільної мети, взаємовигідних результатів тощо;

3) відображається в формі суспільної згоди, договору, а опосередковується правовою формою (нормами права, правовими процедурами тощо);

4) тягне юридичні наслідки для учасників. Зокрема, ідеться про застосування до учасників податкового компромісу відповідних примусових заходів для забезпечення належної реалізації такої процедури;

5) є ефективним засобом упорядкування правових конфліктів;

6) є невід'ємною умовою будь-якої двосторонньої угоди [101, с. 78–79].

Спираючись на виокремлені ознаки, можна сформулювати загальне уявлення про правовий компроміс. Більше того, на нашу думку, ці міркування підпадають й під сутність як податкового компромісу, так і податкової амністії. Зокрема, якщо говорити про наявність згоди всіх учасників суспільних відносин щодо встановлення компромісної угоди, та ж сама згода наявна й щодо податкової амністії. Зрозуміло, що вона виявляється доволі своєрідно, а саме: згода владного суб'єкта – шляхом видання відповідного нормативно-правового акта, який регламентує проведення амністії, а згода зобов'язаного суб'єкта – платника – через добровільне рішення взяти участь у цій процедурі.

Амністія так само може виступати остаточним засобом упорядкування конфлікту за допомогою застосування взаємних поступок між суб'єктами податкових правовідносин для досягнення відповідної спільної мети, вигідних результатів такої взаємодії між платниками податків та контролюючими органами тощо. Податкова амністія, так само, як і податковий компроміс, відображається в формі суспільної згоди, договору, а опосередковується правовою формою: приймається компонентним державним органом відповідний нормативно-правовий акт (наразі це реалізується через внесення змін до Податкового кодексу України), яким упроваджується відповідна процедура реалізації.

Очевидно, що податкова амністія має юридичні наслідки для учасників, зокрема, як ми вже зауважили вище, – у вигляді застосування до них примусових заходів податково-правового характеру для забезпечення його реалізації, є доволі ефективним засобом упорядкування конфлікту між приватним і публічним інтересом у сфері оподаткування. Тож наведене яскраво переконує в тому, що податковий компроміс за своєю суттю може розглядатися як відповідний вид податкової амністії [13, с. 98].

Інший вид податкової амністії – О(С)ДДАФО, впроваджене Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження особливе (спеціальне) декларування належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» від 15.06.2021 [109], поширюється лише на фізичних осіб – платників податків.

Зазначені приклади свідчать, що в Україні вже реалізувалися різні види податкових амністій, а саме – податковий компроміс та О(С)ДДАФО. Зазначені амністії були спрямовані на різних суб'єктів, але об'єднані однією метою – намаганням поповнити дохідну частину бюджету та створити умови для виходу з «тіні» суб'єктів господарювання, які порушували податкове законодавство через невважену податкову політику держави, характерну для країн перехідного періоду. Проведення податкових амністій із такою метою властиве для країн з економікою, що розвивається, і є ефективним кроком на шляху розбудови розвиненої економіки.

2.2. Одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб як вид податкової амністії та підґрунтя для його реалізації в Україні

Наразі одним із наріжних каменів сучасних світових держав у сфері оподаткування є проблема відтоку коштів (прибутків) з-під оподаткування. Для врегулювання цього питання Організація економічного співробітництва та

розвитку (далі – ОЕСР) розробила низку документів, спрямованих на протидію витоку коштів з-під оподаткування. Д.А. Кобильнік, вивчаючи досвід практик Організації економічного співробітництва та розвитку, підкреслює, що в них акцентується увага на тому, що сучасні податкові системи вимагають злагодженої співпраці платників податків і податкових органів. Така співпраця є значно кращою, коли права платника чітко закріплені й захищені на законодавчому рівні. Це свідчить про те, що держава і платники податків мають вживати різноманітних заходів для побудови нової моделі взаємовідносин [54, с. 175].

Вважаємо слушними міркування вченого стосовно того, що ОЕСР за сучасних умов є організацією, яка розробила універсальні правила міжнародної податкової політики. Підвищення інтересу до визначення природи актів ОЕСР зумовлено тим, що наразі такі міжнародно-правові акти набувають дедалі більшого поширення в регулюванні сфери оподаткування, більше того, деякі положення навіть знаходять своє відображення у приписах національного податкового законодавства [54, с. 175].

Дійсно, Україна не є членом ОЕСР, нею не ратифіковано нормативно-правові акти, видані цією Організацією. Проте зважаючи на ті сучасні проблеми, які постали перед багатьма державами світу й потребують вирішення, Україна взяла на себе зобов'язання поступово здійснювати імплементацію основних документів ОЕСР для відповідності чинного національного податкового законодавства міжнародно-правовим актам. Наприклад, активного використання набули положення «Багатосторонньої Конвенції щодо імплементації заходів, пов'язаних із угодою про уникнення подвійного оподаткування для запобігання розмиванню оподатковуваної бази та перенесенню прибутку» (Конвенція MLI). На слушне переконання Д. А. Кобильніка, значення настанов ОЕСР у податковому регулюванні наразі є вкрай важливим, а впровадження положень, що містяться у таких настановах, у акти національного податкового законодавства країн жодним чином не

пов'язується зі статусом держави в ОЕСР (незалежно від того, чи є вона членом такої організації, чи ні) [54, с. 176].

Крім того, зазначимо про наявність взаємозв'язку Конвенції MLI та Плану BEPS. Підкреслимо, що такий План був розроблений для того, аби протидіяти розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Фактично, використання таких стратегій податкового планування, які ґрунтуються на прогалинах та невідповідності в податкових правилах для штучного переміщення прибутку в місця з низьким або нульовим оподаткуванням, де економічна активність незначна або відсутня, призводить до незначної або відсутньої діяльності, в результаті чого загальний податок на прибуток підприємств сплачується в незначних розмірах або взагалі не сплачується. За найскромнішими оцінками, щорічні втрати становлять від 4 до 10% світових надходжень від податку на прибуток підприємств, тобто 100–240 млрд доларів США щорічно [16].

Так, спільна робота в рамках ОЕСР/G20 BEPS, юрисдикції спільно розробили 15 заходів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків, покращання узгодженості міжнародних податкових правил та забезпечення більш прозорого податкового середовища. Лідери країн ОЕСР та G20, а також інші лідери закликали до своєчасної імплементації цього всеосяжного пакету BEPS, основи якого були закладені в 2012 році. Багатосторонній інструмент (MLI) відповідає на цей заклик до швидких дій, упроваджуючи заходи BEPS, які вимагають внесення змін до податкових угод [16].

Наголосимо, що вже у 2013 році ОЕСР представила свій перший звіт з цієї проблематики і запропонувала «План дій щодо розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування» (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) або скорочено: «План BEPS». Фактично цей план дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування і переміщенням прибутків за кордон, який передбачає 15 дій для усунення прогалин у міжнародному податковому регулюванні й розбіжностей в національному податковому законодавстві різних

країн, які уможлиблюють «приховування» корпоративного прибутку та його штучне переміщення у низькоподатковій юрисдикції, де компанії не здійснюють економічної діяльності [84]. З 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Inclusive Framework on BEPS, програми розширеного співробітництва з питань імплементації плану протидії практикам BEPS [84].

М. П. Вітліна, аналізуючи мету BEPS, зазначає, що розроблені механізми спрямовані на створення ефективної протидії схемам, за допомогою яких компанії переводять свої прибутки в офшори, та мінімізацію корпоративного оподаткування для унеможливлення застосування агресивних схем міжнародного податкового планування [35, с. 179–180]. І хоча план BEPS за своєю правовою формою не є безпосереднім юридичним інструментом врегулювання відносин щодо протидії агресивному податковому плануванню (бо не є ні національним, ані міжнародним нормативно-правовим актом), але виступає своєрідною «дорожньою картою», настановою до дій, відповідно до якої кожна країна формує власне національне законодавство для реалізації визначених у зазначеному Плані заходів [38, с. 380].

Після приєднання України до Плану BEPS у нашій країні було реалізовано низку кроків, передбачених цим Планом: розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній (крок 3); обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами (крок 4); запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва (крок 7); удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням (кроки 8 – 10); правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній (крок 13) та ін. [77]. Внесення змін в українське законодавство з імплементації вимог Плану BEPS для усунення розбіжностей між міжнародним податковим регулюванням і національним дозволило зменшити приховування прибутку (доходів), отриманих з порушенням податкового законодавства, і його переміщення у низькоподатковій юрисдикції, проте часткова реалізація заходів,

передбачених Планом BEPS, не дозволила повною мірою мінімізувати негативні процеси тінізації економіки держави [60, с. 131–132].

Продовжуючи покрокову реалізацію заходів Плану BEPS в національне законодавство України, було вирішено провести податкову амністію активів фізичних осіб, для чого було розроблено та представлено на розгляд Верховної Ради законопроект «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», який було схвалено шляхом прийняття закону № 1539-IX 15 червня 2021 року [109]. Фактично, прийняття цього закону поклало початок новій податковій амністії в Україні, спрямованій на висвітлення активів фізичних осіб, яка отримала назву О(С)ДДАФО.

План BEPS, заходи, передбачені ним, правові підстави реалізації розглядалися в дослідженнях багатьох фахівців, проте дослідження впливу реалізації відповідних кроків на запровадження в нашій державі такого виду податкової амністії, як О(С)ДДАФО, ще не було проведено. Деякі особливості такого правового режиму було висвітлено у публікаціях таких вчених, як: О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік, А. М. Котенко, О. В. Макух, В. О. Рядінська, К. О. Токарєва та ін. У своїх роботах науковці відзначали, що запровадження заходів, передбачених Планом BEPS, матимуть ряд позитивних для України наслідків, до яких можна віднести запобігання штучному зменшенню бази оподаткування, уніфікацію правового регулювання у сфері оподаткування в Україні з вимогами міжнародних документів в такій сфері, забезпечення виконання міжнародних зобов'язань України, покращання міжнародного іміджу України, реалізацію принципу справедливості оподаткування тощо. Водночас трапляються роботи, у яких вказуються й ризики, обумовлені реалізацією заходів, передбачених Планом BEPS, в Україні. Так, Я. В. Греца пише, що запровадження складних і жорстких правил BEPS дасть контролюючим органам новий інструментарій, що значно розширить їх дискрецію, а це, своєю чергою, з

огляду на рівень податкової культури в податкових органах, може загрожувати певними зловживаннями з їх боку [38, с. 390]. Крім цього, реалізація заходів Плану BEPS впливатимуть і на платників податків, для яких ускладниться адміністрування податку на прибуток. Це буде призводити до додаткових витрат платників податків [38, с. 391]. Зрозуміло, що будь-які новації, особливо в царині правового регулювання, мають дуалістичний характер й не можуть бути ідеальними.

Незважаючи на побоювання окремих науковців, Україна, як ми зазначали раніше, вже здійснила ряд кроків із імплементації в національне законодавство норм, спрямованих на реалізацію заходів, передбачених Планом BEPS, спрямованих на забезпечення більшої прозорості та розширення бази оподаткування за рахунок залучення до сплати податків платників, які ухилялися від оподаткування, використовуючи схеми транскордонних операцій для переведення прибутку в низькоподаткові юрисдикції. Зокрема, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 року № 466-IX [108] передбачено заходи з удосконалення правил трансфертного ціноутворення та запровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній. Крім цього, відбувається активне налагодження автоматичного обміну фінансовою інформацією, спрямоване на забезпечення більш ефективного та якісного процесу вдосконалення правил трансфертного ціноутворення, правил оподаткування контрольованих іноземних компаній тощо [98].

Реалізація податкової амністії в вигляді О(С)ДДАФО в Україні передбачає звільнення декларантів від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, за умови сплати збору з О(С)ДДАФО, проте головним фактором, що забезпечуватиме результативність амністії, є надання державою гарантій такого звільнення. Саме запровадження таких гарантій сприятиме формуванню партнерських відносин між

податковими органами і платниками податків, забезпечить додаткову прозорість та умови для належної сплати податків громадянами в майбутньому [87].

Досвід зарубіжних країн у наданні державних гарантій щодо звільнення платників податків від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, за умови сплати збору, передбаченого як умова податкової амністії, переконує, що різні держави вдавалися до застосування різних інструментів для реалізації механізму податкової амністії залежно від того, яку мету ставив перед собою законодавець, застосовуючи податкову амністію.

Наприклад, при проведенні податкової амністії в Італії в 2001–2002 роках гарантіями звільнення осіб від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, за умови виконання умов амністії, було закріплення в нормативному акті, яким запроваджувалася амністія (Декреті про легалізацію), зобов'язань держави зі звільнення осіб від подачі декларацій і сплати заборгованості. При цьому одночасно підсилювалася відповідальність за приховування капіталів і активів (аж до їх конфіскації) [22]. При проведенні податкової амністії в Ірландії в 1988 році передбачалася для платників податків можливість погашення боргів без застосування штрафних санкцій [22].

У Бельгії, де податкова амністія проводилася в 2004 році, гарантіями звільнення осіб від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, за умови виконання умов амністії, виступала анонімна подача відповідної декларації, яка подавалася не до контролюючих органів, а до національних банків, котрі виступали гарантом анонімності сплати податкової заборгованості і видавали сертифікати про сплату заборгованості за несплаченими своєчасно податками. Особливо необхідно зауважити, що іноземні банки не могли взяти участь у податковій амністії, бо не могли забезпечити анонімності сплати податкової заборгованості, оскільки відповідно до банківського законодавства Бельгії, на такі банки

покладено обов'язок повідомляти контролюючі органи про сплату податкової заборгованості шляхом подання відповідної декларації, унаслідок чого втрачався б фактичний сенс податкової амністії в такий спосіб [22].

Як свідчить іноземний досвід, у кожній конкретній державі цей процес відбувався по-своєму і мала як позитивний, так і не цілком задовільний результат. У більшості випадків очікування таких подій значно перевищує результати. Загалом можна стверджувати про ефективність амністії. Зазначимо, що умови амністій відрізнялися не тільки між країнами, але в одній країні могли проводитися навіть амністії, що різнилися від строку застосування та умов проведення, методів і цілей амністії. Разом з тим, у цій ситуації навряд чи можна визначити якийсь один або ряд факторів, які гарантували б успіх таких ініціатив держави. Доцільно говорити про комплексний підхід, який враховує не тільки ставки податку на амністований капітал, але також рівень правосвідомості суспільства, рівень довіри до влади, фінансової грамотності, а також ефективність системи заохочень і заходів відповідальності [8, с. 6].

Наприклад, у Румунії фіскальна амністія щодо штрафів та пені для платників податків була запроваджена до пандемії COVID-19, у 2019 році (GEO 6/2019). Проте поява пандемії та економічні труднощі, з якими зіштовхнулися кілька компаній, призвели до нової серії фіскальних амністій, ухвалених у травні 2020 року. У березні 2021 року було прийнято нові фіскальні заходи. Метою цих механізмів є запобігання накопиченню нових боргів перед державою та уникнення нових процедур банкрутства через заходи, упроваджені під час надзвичайного стану та режиму готовності [10].

У травні 2020 року урядом Румунії вже було прийнято два інші податково-правові заходи: (1) надання бонусів для сплати річного податку на прибуток до 30 червня 2020 року. Зокрема, відповідним рішенням Уряду передбачено бонус до 5% податку на прибуток, внесків на соціальне страхування та внесків на соціальне медичне страхування, які належать до сплати, якщо всі ці зобов'язання сплачені в повному обсязі (виплата або компенсація) до 30 червня

2020 року включно: нараховується додаткова надбавка 5% за подання єдиної декларації не пізніше 30 червня (включно);

(2) податкова амністія щодо штрафів та пені для платників податків, які сплачують основну непогашену заборгованість станом на 31 березня 2020 року до 15 грудня 2020 року. Платники податків, які мали непогашені бюджетні зобов'язання на 31 березня 2020 року, можуть обрати скасування відповідних штрафів та пені, якщо вони сплатили основну суму до 15 грудня, і подати про це заяву [10]. З наведеного вище можемо констатувати, що уряд Румунії поряд із податковою амністією упроваджує додаткові заходи стимулювання платників податків для підтримки бізнесу та економіки держави.

Щоб скористатися запропонованими державою заходами в контексті податкових зобов'язань із терміном погашення до 31 березня 2020 року, платники податків повинні подати всі декларації щодо своїх загальних податкових зобов'язань, сплатити всі поточні податкові зобов'язання та подати заяву про скасування штрафу та пені не пізніше 15 грудня 2020 року.

У березні 2021 року через GEO 19/2021 було подовжено період, протягом якого боржники можуть повідомити, що вони хочуть, щоб їх розглядали для цієї можливості, до 30 вересня 2021 року; подовжено термін, протягом якого боржники можуть надіслати план реструктуризації до фіскальних органів – до 31 січня 2022 року. Під податкову амністію згідно з GEO 19/2021 підпадають такі категорії платників податків: (а) всі платники податків, щодо яких проводиться податкова перевірка 29 березня 2021 року, незалежно від терміну її завершення; (б) усі платники податків, щодо яких податкова перевірка розпочнеться після 29 березня 2021 року, але не пізніше 31 січня 2022 року, незалежно від часу її завершення [10]. Підкреслимо, що румунський законодавець обрав таку модель податкової амністії, для реалізації якої необхідно подати до контролюючого органу декларацію, пройти відповідну перевірку наданих даних.

Правовий механізм податкової амністії, проведеної в Україні шляхом О(С)ДДАФО, переконує, що український законодавець застосував подібний

підхід, а саме встановив можливість для платника, який мав податкову заборгованість, подати податкову декларацію до контролюючих органів та сплатити відповідний збір до бюджету. Саме тому важливим аспектом стали гарантії звільнення осіб від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів за умови виконання умов амністії, адже постає питання, чи не буде використана інформація, подана декларантом в ході податкової амністії, яким чином гарантується добросовісність контролюючих органів?

Правовий аналіз механізму О(С)ДДАФО переконує, що до гарантій звільнення декларантів від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів за умови виконання умов амністії можна віднести пряме зазначення у п. 14 пп. 9-4 розд. XX Податкового кодексу України, щодо декларанта, який сплатив у повному обсязі суму збору з О(С)ДДАФО, не можуть:

застосовуватися заходи із забезпечення кримінального провадження, запобіжні заходи та вчинятися слідчі (розшукові) дії у кримінальному провадженні у зв'язку з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням зазначених в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації активів за ознаками кримінальних правопорушень, передбачених статтями 212, 212-1 Кримінального кодексу України;

розпочинатися провадження у справах про адміністративні правопорушення за порушення податкового та валютного законодавства, а також за статтями 155-1 (порушення порядку проведення розрахунків), 162 (порушення правил про валютні операції), 162-1 (порушення порядку здійснення валютних операцій), 163-1 (порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (щодо самозайнятої особи)), 163-2 (неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (щодо самозайнятої особи в частині сплати єдиного податку та єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування)), 163-4 (порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (щодо самозайнятої особи)), 163-15 (порушення порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (щодо самозайнятої особи)), 164 (порушення порядку провадження господарської діяльності) (щодо самозайнятої особи), 164-1 (порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат), 164-2 (порушення законодавства з фінансових питань) (щодо фізичної особи - підприємця)), 165-1 (порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування), 166-1 (зловживання монопольним становищем на ринку) (щодо самозайнятої особи)), 166-6 (порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця) (щодо самозайнятої особи)) Кодексу України про адміністративні правопорушення, якщо такі правопорушення пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням зазначених в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації об'єктів декларування до 1 січня 2021 року (у межах складу та вартості активів, зазначених в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як об'єкт і база для нарахування збору з О(С)ДДАФО) [87].

Отже, український законодавець як гарантії звільнення декларантів від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів за умови виконання умов О(С)ДДАФО встановлює звільнення від адміністративної та кримінальної відповідальності для декларантів. В. О. Рядінська, Ю. О. Костенко зазначають, що заборона застосовувати заходи забезпечення кримінального провадження, запобіжні заходи і вчиняти слідчі (розшукові) дії у кримінальному провадженні та розпочинати провадження у справах про адміністративні правопорушення за порушення податкового та валютного законодавства у випадках, якщо фізична

особа виконала вимоги, передбачені правовим механізмом О(С)ДДАФО та сплатила у повному обсязі суму збору з О(С)ДДАФО, належать до прямих гарантій непритягнення до відповідальності осіб, які мають намір скористатися О(С)ДДАФО [136, с. 127]. Крім цього, вчені виділяють також непрямі гарантії, до яких відносять режим податкової таємниці щодо інформації, яку декларант зазначає в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, оскільки в цій декларації фізична особа зазначає, яке саме майно, активи та доходи отримані ним у результаті порушення податкового та валютного законодавства, а отже, щоб скористатися О(С)ДДАФО, такі особи мають бути впевнені, що потім, коли вони вже сплатять відповідні збори, а держава з часом потребуватиме нових надходжень до бюджету, ця інформація не стане підставою для розслідування порушень ними податкового та валютного законодавства [136, с. 127–128].

На наш погляд, надання режиму податкової інформації для інформації, яку декларант зазначає в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, має дуже важливе значення для гарантування звільнення декларантів від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів за умови виконання умов О(С)ДДАФО, тому контролюючі органи не зможуть використовувати зазначену інформацію більш, ніж це передбачено в відповідних податково-правових нормах

Проте все ж таки існують певні ризики для платників податків, які виступають суб'єктами одноразового добровільного декларування активів фізичних осіб. У цьому контексті йдеться передусім про можливість настання певних несприятливих наслідків для декларантів після завершення процедури податкової амністії. За текстом нашої роботи акцентуємо увагу на важливості добросовісності у податковому праві. Розглянемо це питання з різних сторін. Якщо звернутися до лексичного значення категорії «добросовісність», то його значення розкривається як чесне, старанне, сумлінне виконання своїх обов'язків чи зобов'язань [148, с. 325]. Чи припустимо ставити такі питання у площині податкового регулювання? Безумовно, що так. Як убачається, тлумачення поняття добросовісності в контексті податкових правовідносин може

стосуватися як платників податків, так і контролюючих органів. Фактично, впровадження податкової амністії в Україні як одного з елементів плану BEPS становить правове явище, за допомогою якого відбувається досягнення балансу публічного та приватного інтересів у податкових правовідносинах, однією з умов досягнення якого є добросовісність учасників податкових відносин (як зобов'язаних, так і уповноважених), що виявляється в розумній, перспективній та доцільній оптимізації відносин оподаткування.

Однак у цій ситуації слід звернути увагу на те, що наразі все ще відсутнє нормативно закріплене визначення цієї категорії та критеріїв, які її характеризують. У зв'язку з цим наведемо міркування Є. Ю. Шаптали, який, аналізуючи проблеми визначення добросовісності в податкових відносинах, підкреслює неможливість визначити цю категорію одностайно, не враховуючи об'єктивно обставин реальної дійсності. Дослідник підкреслює оціночний характер такої категорії як «добросовісність платника податків», зокрема, при вирішенні податкових спорів, але, виходячи зі змісту вимог податкового законодавства, доходить висновку про те, що добросовісним платником визнається такий платник, який своєчасно, правильно та повно обчислює суму податку чи збору, сплачує їх до відповідного бюджету й подає податкову звітність до контролюючих органів [167, с. 77]. Наведене дозволяє зробити висновок про те, що категорія добросовісності в податкових правовідносинах є складною та багатоаспектною.

Показово, що принцип добросовісності застосовується й адміністративними судами у податкових спорах. Наприклад, у постановях КАС Верховного Суду по справах № 2а-7067/11/1370, 808/5315/14 наголошується на тому, що законодавство не містить певних критеріїв добросовісності платника податків, але визнається обґрунтованість застосування такого підходу на практиці, оскільки подібне розмежування платників податків дозволяє індивідуалізувати юридичну відповідальність особи й забезпечити дотримання правопорядку у сфері оподаткування навіть за наявності певних прогалин у законодавстві. У разі, коли дії платника податку свідчать про його

добросовісність, а вчинені ним господарські операції не викликають сумніву у їх реальності та відповідності справжньому економічному змісту, для підтвердження права на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування достатньо наявності належним чином оформлених документів, зокрема податкових накладних [96; 97]. І. І. Олендер із цього приводу зазначає, що, дійсно, критеріїв для віднесення платників податків до добросовісних чи недобросовісних немає. Водночас ми маємо керуватися презумпцією добросовісності платника податків, яка існує в податковому законодавстві, та судовій практиці [127].

Зміст такої презумпції полягає в тому, що подані платником податків документи податкової звітності до органів Державної податкової служби України є дійсними, а також повно й об'єктивно відтворюють господарські операції, що є об'єктом оподаткування, та/або фінансові показники яких впливають на податковий обов'язок платника податків, якщо інше не буде доведено контролюючим органом. У площині процесуального регулювання презумпції добросовісності платника податків відповідає обов'язок доведення контролюючим органом правомірності прийнятого рішення [127].

З огляду на викладене вище, ще раз констатуємо різновекторність категорії «добросовісність». Крім того, на нашу думку, так само, як і при визначенні меж розсуду у суб'єктів податкових правовідносин, необхідно виходити з того, чим ми керуємося, вчиняючи певні дії у таких відносинах. Зокрема, при реалізації відносин оподаткування, у тому числі й тих, які передбачені Планом BEPS, контролюючим органам та платникам податків слід брати за основу такий орієнтир як досягнення балансу між приватними та публічними інтересами. Наприклад, платники податків мають чесно й сумлінно використовувати інститут податкового планування й іти назустріч державі, а контролюючі органи мають підтримувати платників податків та всіляко сприяти ефективному застосуванню законодавчих податково-правових приписів. Зрозуміло, що така модель взаємовідносин між згаданими суб'єктами є ідеальною й такою, до якої ми прагнемо.

Однак у сучасних умовах в Україні цього досягти ще важко. Мабуть, це пов'язано із перехідним періодом, коли вертикальна модель взаємодії між суб'єктами (уповноважений–зобов'язаний) вже не працює, а партнерська ще не прийнята на практиці як дієва. Саме тому, аби допомогти суб'єктам податкових відносин швидше адаптуватися до таких трансформацій, держава має гарантувати якісне та чітке правове регламентування відносин оподаткування, впроваджуючи при цьому різноманітні міжнародно-орієнтовані правові механізми [8, с.13].

Таким чином, План BEPS виступає правовою підставою для проведення такого виду податкової амністії як О(С)ДДАФО в Україні. Водночас не можна не відзначити відсутність послідовності в діях та намірах національного законодавця щодо визначення подальших методів непрямого впливу на платників податків для забезпечення виконання ними податкових зобов'язань надалі. Запровадження податкової амністії повинно стати лише одним із кроків формування системи контролю за витратами фізичних осіб, що дозволить в майбутньому здійснювати комплексний контроль за виконанням податкових зобов'язань цими особами [8, с. 13].

Висновки до розділу 2

Проаналізувавши питання, які увійшли до другого розділу дисертаційної роботи, автор дійшов низки висновків.

1. Встановлено, що механізм податкової амністії не є новим для правової системи України. На основі комплексного аналізу проєкта Закону України «Про податкову амністію» від 29 червня 2000 року № 5376-1 (який хоча й був прийнятий Верховною Радою України за основу, у підсумку не був впроваджений). Констатовано, що з огляду на час ініціювання такого законопроєкта, а також із огляду на його змістове наповнення, такий проєкт закону можна вважати певною мірою інноваційним. Цей висновок ґрунтується на тому, що фактично його ініціювання в парламенті вже свідчило про

необхідність зміни наявної на той час моделі взаємовідносин між уповноваженими органами та платниками податків. Упровадження податкової амністії в такому форматі стало б одним з перших кроків до формування партнерської моделі взаємовідносин платників податків та контролюючих органів, спрямованої на зменшення фіскальних заходів, з одного боку, та добровільну та добросовісну сплату податків, з іншого.

2. Проаналізовано правовий механізм податкового компромісу як виду податкової амністії, що застосовувався в незалежній Україні. На підставі проведеного аналізу виокремлено такі характеристики податкового компромісу, як-то:

(1) є спеціальним податковим режимом: а) під дію такого режиму підпадають платники податків як зобов'язані учасники податково-правових відносин; б) впроваджений зі спеціальною метою, розповсюджується на окремий пласт податкових правовідносин й не є характерним для регулювання вказаних відносин на постійній основі;

(2) передбачає звільнення платника податків від юридичної відповідальності за порушення податково-правових норм у широкому сенсі (від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності);

(3) суб'єктами, які мають право на участь у процедурі податкового компромісу, є: платники податків та/або їх посадові (службові) особи. Підкреслено універсальність, загальність процедури податкового компромісу;

(4) застосування звільнення від юридичної відповідальності в режимі податкового компромісу можливе лише за чітко визначені порушення податково-правових норм: заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість;

(5) обмежена темпоральна дія режиму податкового компромісу – його застосування передбачається за вищевказані порушення податкового законодавства за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 Податкового кодексу України;

(6) платнику податків надається право в межах режиму податкового компромісу за обрані податкові періоди подати уточнювальну декларацію (розрахунки), у яких платник податків визначає суму завищення витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість. При цьому підкреслимо, що це імперативна вимога законодавця, а положення, яке може бути реалізовано платником податків на власний розсуд, – або подавати, або ні;

(7) наявність обов'язку сплатити відповідний розмір коштів до бюджету;

(8) законодавчо передбачено строк, у межах якого має бути досягнуто податкового компромісу;

(9) податкові органи за певних обставин можуть проводити документальні позапланові перевірки платників податків – суб'єктів податкового компромісу.

3. За роки незалежності України податкова амністія реалізовувалася через податковий компроміс та О(С)ДДАФО. Вказані різновиди мають як спільні (добровільність та умовний характер, мета реалізації), так і відмінні характеристики (коло осіб, на яке розповсюджується певний механізм податкової амністії, ставка (розмір) збору, який має бути сплачений до бюджету, строк дії, перевірки, які можуть проводити контролюючі органи при реалізації механізму податкової амністії тощо).

4. Податкова амністія може виступати остаточним засобом упорядкування конфлікту за допомогою застосування взаємних поступок владного і зобов'язаного суб'єктів податкових правовідносин. Такий засіб спрямований на реалізацію спільної мети, досягнення взаємовигідних результатів тощо. Податкова амністія, як і податковий компроміс, відображається в формі суспільної згоди, договору, а опосередковується правовою формою: приймається компонентним державним органом відповідний нормативно-правовий акт (наразі це реалізується через внесення

змін до Податкового кодексу України), яким впроваджується відповідна процедура реалізації. Очевидно, що податкова амністія тягне юридичні наслідки для учасників і є доволі ефективним засобом упорядкування конфлікту між приватним і публічним інтересом у сфері оподаткування. Тож наведене вище яскраво переконує в тому, що податковий компроміс за своєю суттю може розглядатися як відповідний вид податкової амністії.

5. Установлено, що за допомогою застосування взаємних поступок владного і зобов'язаного суб'єктів податкових правовідносин, використання податкової амністії виступає одним із аспектів прояву диспозитивності в межах імперативу податково-правового регулювання.

6. Аргументовано, що впровадження податкової амністії в Україні як одного з елементів плану BEPS становить правове явище, спрямоване на забезпечення балансу публічного та приватного інтересів у податкових правовідносинах. Установлено, що обов'язковою умовою досягнення такого балансу є добросовісність учасників податкових відносин (як зобов'язаних, так і уповноважених), що виявляється у розумній, перспективній та доцільній оптимізації відносин оподаткування.

7. Констатовано різновекторність категорії «добросовісність» у податкових правовідносинах. Підкреслено, що так само, як і при визначенні меж розсуду у суб'єктів податкових правовідносин, необхідно виходити з того, чим ми керуємося, вчиняючи певні дії у таких відносинах. При реалізації відносин оподаткування, у тому числі й тих, які передбачені Планом BEPS, контролюючим органам та платникам податків слід брати за основу такий орієнтир як досягнення балансу між приватними та публічними інтересами. Платники податків мають чесно та сумлінно використовувати різноманітні податкові механізми й іти на зустріч державі, а контролюючі органи мають підтримувати платників податків і всіляко сприяти ефективному застосуванню законодавчих податково-правових приписів.

Очевидно, що така модель взаємовідносин між зазначеними суб'єктами є ідеальною й такою, якої ми прагнемо. Проте за сучасних умов в Україні цього

досягти ще важко. Це пов'язано з перехідним періодом, коли вертикальна модель взаємодії між суб'єктами (уповноважений–зобов'язаний) уже не працює, а партнерська ще не сприйнята на практиці як дієва. Саме тому, аби допомогти суб'єктам податкових відносин швидше адаптуватися до таких трансформацій, держава має гарантувати якісне й чітке правове регулювання відносин оподаткування, упроваджуючи при цьому різноманітні міжнародно орієнтовані правові механізми.

РОЗДІЛ 3

ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ МЕХАНІЗМУ ОДНОРАЗОВОГО (СПЕЦІАЛЬНОГО) ДОБРОВІЛЬНОГО ДЕКЛАРУВАННЯ АКТИВІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ АМНІСТІЙ В УКРАЇНІ

3.1 Суб'єктно-об'єктний склад одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб

Як ми вже вказували у першому розділі нашої дисертації, Законом України від 15 червня 2021 року № 1539-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження О(С)ДДАФО та сплати одноразового збору до бюджету» [109] було закріплено в національному податковому законодавстві правовий механізм нового для України виду податкової амністії.

Правовий механізм О(С)ДДАФО регламентовано підрозділом 9⁴ розділом ХХ «Перехідні положення Податкового кодексу України». Так, зазначене декларування становить особливий порядок добровільного декларування фізичною особою (декларантом), перелік яких визначено у підрозділі 9⁴, належних їй активів, розміщених на території України та/або за її межами, якщо такі активи декларанта були одержані (набуті) ним 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 згідно з приписами чинного 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 [87].

Законодавець підкреслює, що О(С)ДДАФО проводиться з 1 вересня 2021 року до 1 березня 2023 року та передбачає сплату збору з такого декларування в порядку, строках і розмірах, встановлених Податковим кодексом України, та виконання інших умов, визначених цим підрозділом [87]. З огляду на зазначене вище, констатуємо наявність встановлених відповідних темпоральних меж сплати збору за реалізацію процедури О(С)ДДАФО.

У першу чергу, зосередимо увагу на аналізі об'єктів декларування. Фактично, ідеться про з'ясування суб'єктно-об'єктного складу. Разом із цим, зауважимо, що зазвичай у податковому регулюванні при закріпленні правового механізму відповідного податку чи збору законодавець передусім звертає увагу на такі елементи правового механізму такого платежу як: платник (суб'єкт сплати), об'єкт оподаткування та ставка. Характеризуючи О(С)ДДАФО, вважаємо, що такими обов'язковими елементами є: декларант (суб'єкт декларування), об'єкт декларування та порядок реалізації такого декларування.

Згідно з п. 3 підр. 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України до кола осіб, які можуть долучитися до процедури О(С)ДДАФО, віднесено таких як: (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 цього Кодексу є чи були платниками податків [87]. З огляду на викладене вище, суб'єктами О(С)ДДАФО (або декларантами) можуть бути фізичні особи-платники податків.

Особливо визначено осіб, які не можуть виступати декларантами. Так, до кола декларантів не можуть бути віднесені особи, які:

1) на момент початку реалізації податкової амністії у вигляді О(С)ДДАФО (станом на 1 вересня 2021 року) належать до таких категорій осіб, як-от: малолітні, неповнолітні чи недієздатні. Крім того, зазначені особи мають (а) перебувати на повному утриманні держави чи інших осіб, зокрема батьків, або

ж (б) бути обмежено дієздатними й такими, над якими встановлено опіку чи піклування відповідно до законодавства;

2) за будь-який період, починаючи з 1 січня 2010 року, виконують або виконували в Україні публічні функції, передбачені пунктом 37 частини 1 статті 1 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [87].

У такому разі йдеться про публічних осіб, перелік яких достатньо широкий, але вичерпний. Зокрема, до них віднесено таких суб'єктів, 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 [87]. З наведеного вище ми бачимо, що декларантами не можуть виступати суб'єкти, на яких розповсюджується дія Закону України «Про запобігання корупції» [116].

Показово, що такий підхід законодавцем було обрано не одразу. Так, до прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» [111] (набув чинності 1 січня 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)» [111].

На наш погляд, наразі законодавцем обрано більш вдалий підхід до визначення переліку осіб, які не можуть бути суб'єктами О(С)ДДАФО. Також слід підкреслити, що законодавець змінив підхід до визначення відповідного темпорального критерію. Зазначимо, що від початку йшлося про заборону виступати декларантом особам, які з 1 січня 2005 рок, подавали або мають подавати декларації відповідно до законів, що визначають чи визначали правові та організаційні засади у сфері запобігання корупції з відповідними винятками, а наразі – з 1 січня 2010 року, виконують (чи виконували) в Україні публічні функції. Як бачимо, законодавець суттєво змінив підходи до регламентації цього пункту.

3) були піддані застосуванню спеціальних економічних або ж інших обмежувальних заходів з боку нашої держави. Підкреслимо, що в цьому контексті йдеться про застосування відповідних обмежувальних заходів, передбачених Законом України «Про санкції» [87].

Показово, що до кола суб'єктів такого різновиду податкової амністії в Україні як О(С)ДДАФО в Україні віднесено самозайнятих осіб. Як убачається, така категорія платників податків характеризується певними особливостями. Визначення самозайнятих осіб закріплено у статті 14 Податкового кодексу України, відповідно до якої вказані особи є платниками податків, зокрема, фізичною особою–підприємцем або ж фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність. При цьому обов'язковою умовою є неналежність такої особи до кола працівників у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності [87]. З урахуванням наведеного зауважмо, що самозайняті особи-платники податків мають відповідати декільком характеристикам: фізичні особи; провадять або підприємницьку, або незалежну

професійну діяльність; у межах такої діяльності не мають статусу працівника. При цьому наголосимо на тому, що підхід, запропонований у аналізованому визначенні самозайнятих осіб, передбачає наявність двох взаємовиключних видів таких платників податків – фізичні особи-підприємці та фізичні особи, які провадять незалежну діяльність.

Водночас у чинному національному податковому законодавстві України передбачена й певна «змішана модель», зокрема, ідеться про можливість фізичної особи-підприємця провадити певну діяльність з ознакою відповідної професійної діяльності [87; 41, с. 126]. Відповідно до пункту 65.9 статті 65 Податкового кодексу України, якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому така особа провадить незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується у контролюючих органах як фізична особа-підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності [87]. Тож можемо констатувати три законодавчо регламентовані моделі самозайнятих осіб.

У цьому контексті зупинимося на розгляді податково-правового статусу таких самозайнятих осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. Згідно з уже згаданою статтею 14 Податкового кодексу України, зокрема підпункту 14.1.226 пункту 14.1, незалежна професійна діяльність становить участь фізичної особи в науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою-підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб [87].

Аналізуючи податково-правовий статус зазначених осіб, звернемо увагу на їх обов'язки передусім щодо сплати податків, зборів та інших платежів податкового характеру. Зрозуміло, що ця група платників податків так само, як і інші, обов'язково мають реалізувати податковий обов'язок з податкового обліку й відповідно до положень національного податкового законодавства, а також

подавати відповідну податкову звітність. Проте, на наше переконання, у контексті нашого дослідження особливе значення має саме визначення податкового навантаження на таку групу зобов'язаних учасників податкових відносин й доцільності поширення на таку категорію фізичних осіб правового режиму О(С)ДДАФО.

Так, доходи від провадження незалежної професійної діяльності оподатковуються за базовою ставкою податку на доходи фізичних осіб, тобто за ставкою 18 відсотків (пункт 167. 1 статті 167 Податкового кодексу України) [87]. Крім того, на них також покладено обов'язок зі сплати військового збору за ставкою 1,5 відсотку від отриманих доходів (згідно з положеннями підрозділу 1 розділу XX Податкового кодексу України). Таким чином, податкове навантаження на фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, становить 19,5 відсотків від їх доходів.

Попри це необхідно згадати обов'язок зі сплати такими платниками податків єдиного соціального внеску. Незважаючи на те, що вказаний платіж не належить до податкової системи України (так само, як і військовий збір), він є обов'язковим до сплати досліджуваним різновидом самозайнятих осіб. Відповідно до пункту 5 статті 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [122], особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність (як ми вже наголошували, ідеться про наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику, у тому числі адвокатську, нотаріальну діяльність), або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності, є платниками єдиного соціального внеску.

Ставка єдиного внеску згідно з частиною 5 статті 8 наведеного вище нормативно-правового акта становить 22 відсотки [122]. Таким чином, можемо констатувати, що податкове навантаження на фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, становить 41,5 відсотки від обсягу тих доходів, які вони отримують як результат своєї професійної діяльності. На нашу

думку, зазначений рівень податкового тиску на згадану категорію платників податків є необґрунтовано високим. На підтвердження наведених міркувань зауважмо таке. Особливістю діяльності платників податків–самозайнятих осіб є те, що вони мають самостійно:

а) забезпечити себе такою діяльністю, яка приносить дохід;

б) створити собі умови для реалізації того чи іншого виду діяльності (зокрема, у цьому контексті йдеться також про те, що такі особи самостійно несуть всі витрати, пов'язані зі здійсненням ними відповідної підприємницької чи незалежної професійної діяльності).

При цьому такі фізичні особи-платники податків повинні віддати майже половину від обсягу своїх доходів на користь держави. Вважаємо, що такий підхід з боку законодавця не є виваженим, крім того, він не сприяє побудові якісно нових відносин між платниками податків та контролюючими органами. Більше того, в цій ситуації постає питання стосовно дотримання принципів податково-правового регулювання, передусім таких як справедливість, рівність оподаткування та ін.

Окремо зауважимо, що в умовах воєнного стану в Україні було прийнято чимало змін податкового законодавства. Проте лише деякі з них стосуються самозайнятих осіб-платників податків. Наприклад, Законом України від 15 березня 2022 року № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» внесені зміни до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [112]. Підкреслимо, що у прикінцевих та перехідних положеннях зазначеного нормативно-правового закріплено, що тимчасово, з 1 березня 2022 року до припинення або скасування воєнного стану в Україні та протягом дванадцяти місяців після припинення або скасування воєнного стану, самозайняті особи мають право не нараховувати, не обчислювати та не сплачувати єдиний внесок за себе. Це один із прикладів певних послаблень для вказаних осіб.

Таким чином, зазначимо, що в умовах воєнного стану законодавець все ж таки зробив кроки назустріч цій категорії фізичних осіб-платників податків. Водночас, повертаючись до розгляду звичайного податкового тиску на таких суб'єктів оподаткування, наголосимо на тому, що більш конструктивним було б змістовно переглянути підходи до правових механізмів оподаткування доходів самозайнятих осіб. Вважаємо, що, наприклад, впровадження занижених ставок оподаткування доходів самозайнятих осіб, зокрема тих, які провадять незалежну професійну діяльність, чи впровадження спеціального податкового режиму для них сприяло би досягненню балансу приватних та публічних інтересів у податкових правовідносинах. Зокрема, за допомогою такого підходу забезпечуватиметься: досягнення транспарентності взаємовідносин таких платників податків й контролюючих органів, формування довірчих відносин між уповноваженими та зобов'язаними суб'єктами податкових відносин, детінізація коштів таких платників та досягнення регулярного, своєчасного та в повному обсязі надходження коштів від сплати податків до бюджетів різних рівнів.

З огляду на все наведене вище стосовно самозайнятих осіб – платників податків як потенційних суб'єктів О(С)ДДАФО, зауважимо, що навряд чи їх залучення до участі у процедурі реалізації такого виду податкової амністії в Україні буде ефективним, а отже, – не буде досягнуто тих цілей, які законодавець ставив перед упровадженням такого правового явища.

Окрім визначення кола суб'єктів, які не можуть бути декларантами, законодавець зазначив, що особи, які мають право скористатися правом на О(С)ДДАФО та не скористалися таким правом, вважаються такими, що повідомили органи Державної податкової служби України про відсутність у власності станом на дату завершення періоду проведення О(С)ДДАФО, 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 пункті 10 підрозділу 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України [87].

Акцентуємо увагу на тому, що механізм реалізації досліджуваного виду податкової амністії передбачає сплату збору за О(С)ДДАФО. При цьому зазначимо, що виконання вказаної умови є обов'язковим. Відповідно до пункту 2 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України такий збір становить 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 [87]. З наведеного вище ми бачимо, що платник податків має самостійно подати декларацію, розрахувати суму такого збору та сплатити його.

Крім того, з наведеного законодавчого припису можна виокремити такі ознаки збору за О(С)ДДАФО:

одноразовий платіж;

має обов'язковий характер – без сплати збору реалізація процедури О(С)ДДАФО неможлива. Фактично сплата збору за таке декларування є однією із стадій реалізації процедури такого виду податкової амністії в Україні;

розмір збору: а) розраховується самостійно суб'єктом О(С)ДДАФО; б) залежить від вартості того об'єкта, що декларується; в) диференціюється з урахуванням відповідних ставок, передбачених за певні об'єкти О(С)ДДАФО;

сума збору обов'язково фіксується у спеціальній добровільній декларації [58].

У цьому контексті зупинимося на розгляді податкових ставок, передбачених законодавством за реалізацію процедури О(С)ДДАФО. Ставка збору за користування режимом податкової амністії диференціюється залежно від виду амністованого активу та його місцезнаходження. Так, до О(С)ДДАФО як виду податкової амністії застосовуються такі ставки оподаткування:

5% (основна податкова ставка), яка сплачується за легалізацію грошей, покладених на спеціальний рахунок у банку, нерухомості, автомобілів та іншого

рухомого майна, 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 в 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 [87].

Окремо зазначимо, що у пункті 5 частини 2 статті 8 Закону України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» (далі – Закон № 3480) закріплено належність державних облігацій України до цінних паперів. Зокрема, до емісійних цінних паперів, тобто таких, що посвідчують однакові права їх власників у межах одного випуску цінних паперів стосовно особи, яка бере на себе відповідні зобов'язання (емітента). Показово, що законодавець передбачає певну класифікацію державних облігацій. Зокрема, ідеться про поділ таких цінних паперів на облігації внутрішньої державної позики України та облігації зовнішніх державних позик України [129]. Розглянемо зазначені види вказаних облігацій.

Так, до облігацій внутрішньої державної позики України належать цінні папери, які можуть розміщуватися виключно на внутрішніх ринках капіталу. Сутність ОВДП розкривається в тому, що вони підтверджують зобов'язання України стосовно відшкодування особам, які пред'являють такі облігації, їх номінальну вартість, а також доходи, отримані згідно з умовами розміщення таких облігацій. При цьому номінальна вартість ОВДП України може бути визначена не лише в національній, а й в іноземній валюті (пункт 4 статті 16 Закону № 3480) [129].

Зазначимо, що наразі різновидом ОВДП є також військові облігації, які являють собою своєрідний інвестиційний інструмент, за допомогою якого здійснюється певна підтримка державного бюджету України. Підкреслимо, що такий інвестиційний інструмент має декілька особливостей, зокрема, ідеться про такі: (1) доступність для різноманітного суб'єктного складу – придбати військові облігації можуть як громадяни України, так і представники бізнесу й іноземні інвестори. На наш погляд, за такого підходу велика ймовірність досягнення позитивного результату від використання такого інструменту підтримки державного бюджету нашої країни в умовах воєнного стану.

(2) цільове спрямування коштів, отриманих таких облігацій. Так, кошти залучені до Державного бюджету України від реалізації таких облігацій використовуються виключно для безперебійного фінансування оборонних та соціальних потреб в умовах воєнного стану [129].

У цьому контексті позначимо й пункт 5 постанови Кабінету Міністрів України «Про розміщення (емісію) облігацій внутрішніх державних позик» (далі – Постанова № 80), відповідно до якого в період дії правового режиму воєнного стану в Україні (як загалом, так і в окремих її місцевостях) Міністерство фінансів України може розміщувати такий вид ОВДП як військові облігації відповідно до затверджених Постановою № 80 основних умов розміщення (емісії) державних облігацій [130].

Детально аналіз об'єктів О(С)ДДАФО буде проведено пізніше. Наразі підкреслимо, що до об'єктів О(С)ДДАФО можуть належати активи фізичної особи, визначені підпунктах 14.1.280 і 14.1.281 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України [88]. При цьому такі активи мають належати декларанту на праві власності (в тому числі на праві спільної часткової або спільної сумісної власності) і знаходитися (бути зареєстрованими, в обігу, на обліку тощо) на території України та/або за її межами станом на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації, у тому числі цінні папери та/або фінансові інструменти, визначені законом. З огляду на викладене вище, констатуємо, що облігації внутрішньої державної позики, у тому числі й

військові облигації, є об'єктом О(С)ДДАФО й мають відображатися в одноразовій (спеціальній) податковій декларації.

При цьому звертаємо увагу на те, що форма такої одноразової (спеціальної) добровільної декларації затверджена наказом Міністерства фінансів України від 2 серпня 2021 року. № 439 [121]. У зазначеному нормативно-правовому акті закріплено, що в такій податковій декларації обов'язково міститься розділ IX «Цінні папери або фінансові інструменти». Фізична особа-декларант саме у цьому розділі має вказувати інформацію про ОВДП, у тому числі «військові облигації», за наявності у неї таких активів. При цьому за ставкою 2,5 % також передбачена можливість розстрочки сплати податку на 3 роки. У такому випадку ставка зростає з 2,5% до 3%.

Зважаючи на зазначене вище, констатуємо, що у правовому механізмі О(С)ДДАФО закріплена альтернативна система ставок, у межах якої платник може обирати зручний для себе варіант. Крім того, декларант в рамках правового механізму О(С)ДДАФО може обирати зручний спосіб оплати одноразового збору (одним платежем чи у розстрочку на три роки). Фактично, у цій ситуації йдеться про перенесення строків сплати суми збору за О(С)ДДАФО. Показово, що при виконанні податкових зобов'язань у «звичайному режимі» процедура розстрочення податкових платежів має окремий порядок реалізації, регламентований статтею 100 Податкового кодексу України.

Так, пункт 100.1 зазначеної статті регламентовано, що розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу [87].

Крім того, законодавцем передбачено окрему процедуру реалізації аналізованого механізму зміни термінів сплати податкових зобов'язань та/або

податкового боргу. Окрім Податкового кодексу України, процедура розстрочення й відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків врегульована наказом Міністерства доходів і зборів від 10 жовтня 2013 року № 574 [93]. Досліджуючи особливості реалізації розстрочення та відстрочення у податковому регулюванні, К.О. Токарева констатує, що першочерговим кроком є подання платником заяви до контролюючого органу із зазначенням чіткого переліку відомостей. При цьому зауважмо, що заява платника податків про розстрочення/відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу вноситься до відповідного Реєстру. Такий реєстр є відкритим і розміщується на офіційному сайті контролюючого органу – Державної податкової служби України.

Обов'язок щодо своєчасного внесення інформації до Реєстру заяв протягом двох робочих днів з дня прийняття або отримання рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу та/або укладення відповідного договору з платником податків. Також до заяви платника податків, який бажає змінити строки сплати податкових зобов'язань та / або податкового боргу, надаються й інші документи, на підставі детального вивчення яких контролюючий орган й приймає рішення про надання розстрочення або про відмову у такому [154, с. 43–44].

На переконання А.М. Котенка, процедура розстрочення податкових платежів за своєю правовою природою дуже схожа з відносинами кредитування [66, с. 103]. Певною мірою вказане твердження має певний сенс, оскільки держава в цій ситуації так само, як і банки дозволяє відтермінувати сплату певних сум грошових коштів до бюджетів різних рівнів, бере «за користування» такою послугою відповідні проценти, між сторонами укладається відповідний договір, який підтверджує погодження сторін на ті умови, що позначені у такому документі.

Водночас, на наше переконання, більш аргументовано до характеристики розстрочення податкових зобов'язань (податкового боргу) підходить О. О. Ємельянова, яка вказує, що розстрочення сплати податку є дієвим

інструментом, спрямованим на узгодження інтересів платника податків та держави в особі контролюючих органів. Замість ініціації контролюючим органом процедури банкрутства та подальшого припинення платника, тобто фактичної втрати суб'єкта, який формує дохідні частини бюджетів, можливим є досягнення згоди щодо перенесення терміну сплати податкового зобов'язання або терміну погашення податкового боргу, у разі виникнення останнього, що оформлюється договором між цими суб'єктами [43, с. 130–131].

Згадавши лише деякі аспекти розстрочення податкових платежів у звичайному порядку, можемо констатувати, що порядок реалізації цього явища в межах О(С)ДДАФО суттєво відрізняється. Зокрема, зазначимо такі відмінності, як-от відсутність:

необхідності подавати заяву до контролюючого органу та супровідних документів до неї;

договору між платником податків – декларантом та контролюючим органом про зміну строків сплати відповідних коштів до бюджету;

обов'язку сплати додаткових відсотків за надання державою можливості скористатися такою послугою. Підкреслимо, що в випадку застосування О(С)ДДАФО така процедура дещо спрощується, фактично для декларанта підвищується лише розмір ставки, за якою розраховуватиметься сума збору.

Синтезуючи викладене вище, можемо констатувати, що процедура розстрочення вирізняється за низкою підстав, зокрема, за:

(1) предметом розстрочення: за звичайного режиму йдеться про розстрочення зобов'язань або податкового боргу платника податків, а при О(С)ДДАФО – про суму збору, яку має сплатити декларант за реалізацію цієї процедури;

(2) строками розстрочення: традиційно – рівними частинами на строк не пізніше закінчення 12 календарних місяців від дня виникнення такого грошового зобов'язання або податкового боргу, або одноразово в повному обсязі; при декларуванні – три роки;

(3) вигодою для держави: традиційно – сплата відсотків (процентів) у розмірі 120% річних облікової ставки Національного банку України, яка є чинною на день прийняття Державною податковою службою України рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу; при декларуванні – передбачається збільшений розмір ставки збору за таке декларування залежно від об'єкта, що декларується (наприклад, ставка 5 відсотків є базовою для валютних цінностей у разі, якщо такі цінності розміщені на рахунках у банках в Україні відповідно до приписів чинного законодавства та щодо права грошової вимоги до резидентів України, а як альтернативу фізична особа-декларант може обрати ставку 6 відсотків із сплатою суми збору за О(С)ДДАФО трьома рівними частинами);

(4) нормативними підставами застосування: традиційно – заява платника податків та договір, у якому визначаються умови такого розстрочення; при декларуванні – додаткових підстав не передбачено;

(5) процедурою реалізації: традиційно – подання заяви платником податків – надання ним достатніх доказів існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків – надання економічного обґрунтування, у якому буде відображено можливість погашення грошових зобов'язань й податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до бюджету відповідного рівня внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом у конкретного платника податків – прийняття рішення контролюючим органом – укладення договору – реалізація;

при декларуванні – вибір декларанта ставки збору, що передбачає сплату платежу трьома рівними частинами в установлені чинним законодавством строки.

На наше переконання, підхід до регламентації процедури розстрочення, який застосовується при О(С)ДДАФО, не характерний для податково-правового регулювання в Україні.

У цьому контексті також наведемо міркування О. В. Макух.

Дослідниця цілком слушно акцентує увагу на тому, що така позиція законодавця свідчить про те, що держава в особі відповідних органів державної влади дуже зацікавлена в виконанні за допомогою О(С)ДДАФО фіскальної та стимулюючої функції стосовно тих фізичних осіб, які є суб'єктами такого декларування. При цьому вчена слушно наголошує на тому, що при реалізації О(С)ДДАФО застосовується стимулювання платників податків, яке суттєво відрізняється від загальновстановленого порядку, однак такий підхід порушує загальну логіку стосовно класифікації ставок податків, закріплену в Податковому кодексі України [74, с. 110].

У цьому контексті йдеться про те, що при застосуванні таких преференцій сплата збору з О(С)ДДАФО здійснюється платником податків у декілька етапів. Зокрема, йдеться про те, що законодавець визначає певні строки (або чітко встановлені дати, до настання яких декларант має сплатити відповідну частину суми збору. Так, перший платіж необхідно внести протягом 30 календарних днів з дати подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації; другий – до 1 листопада 2023 року; третій – 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 (пункт 12 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України). 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, усе цілком обґрунтовано та логічно. Сплачуєш суму збору за О(С)ДДАФО одним платежем – маєш знижену ставку; бажаєш розстрочити суму збору – ставка підвищена, вибір за платником. Проте навряд чи доцільно вести мову про адекватне співвідношення ставок збору за О(С)ДДАФО та його строків сплати.

Такий висновок робимо, виходячи з того, що, як ми зазначали вище, при обранні розстрочення строків сплати збору за О(С)ДДАФО 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).

Строки сплати суттєво збільшені для декларантів, які обирають розстрочення, вони сплачують рівними частинами: 1) у межах 30 календарних днів, які розраховуються з дня подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації; 2) до 1 травня 2024 року; 3) до 1 травня 2025 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 [157, с. 109].

На наше переконання, при впровадженні податкової амністії в вигляді О(С)ДДАФО держава має зробити вигідні умови для всіх декларантів, що можливо шляхом впровадження оптимальних ставок збору, гнучких строків сплати, максимально прозорих та чітких гарантій непритягнення декларантів до відповідальності в майбутньому.

По-перше, необхідно визначити належні гарантії непритягнення до кримінальної та адміністративної відповідальності суб'єктів декларування за фактом подання відомостей у декларації. Це питання є дуже важливим саме в контексті побудови нової моделі партнерських взаємовідносин між суб'єктами податкових правовідносин.

Окремого розгляду потребує питання, пов'язане з тим, яку вартість слід відображати в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, якщо платник

податків як об'єкт декларування хоче визначити цінні папери, які були допущені до біржових торгів чи є такими, що знаходяться за межами території України. Ми вже вказували, що об'єктами аналізованого декларування є, зокрема, визначені підпунктами 14.1.280 і 14.1.281 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України активи фізичної особи-декларанта, які належать їй на праві власності (у тому числі спільної часткової або 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 цінні папери та/або фінансові інструменти, визначені законом (підпункт «г» пункту 4 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України) [87].

Для наведених вище об'єктів О(С)ДДАФО базою для нарахування збору буде становити вартість таких об'єктів (ідеться про придбання або біржову вартість), що дійсна станом на дату подання декларації, корпоративних прав (акцій), які допущені до біржових торгів. При цьому наголосимо на обов'язку суб'єкта О(С)ДДАФО документально підтвердити вартість таких об'єктів декларування. З урахуванням положень підпункту 7.2 пункту 7 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України робимо висновок про те, що виконання такого обов'язку можливе шляхом додання до спеціальної податкової декларації засвідчених належним чином копій документів, у яких зафіксована вартість об'єктів декларування, у разі якщо такі об'єкти знаходяться (zareєстровані) за межами України [87].

Згідно з абзацем 1 пункту 6 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України, декларант, який має намір скористатися О(С)ДДАФО щодо належних йому активів, протягом визначеного періоду О(С)ДДАФО має право добровільно подати до Державної податкової служби України та її територіальних підрозділів декларацію в порядку та за формою вже згаданого наказу Міністерства фінансів України. На підставі аналізу підпункту 6.1 пункту 6 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України в декларації відображаються такі відомості:

а) відомості про об'єкти декларування із зазначенням інформації (даних), що дозволяє ідентифікувати такі активи фізичної особи – суб'єкта О(С)ДДАФО. До такої інформації належать відомості про: їх місцезнаходження або зберігання, вид, назва, рік виробництва (випуску), а також інша інформація. Показово, що в разі, якщо об'єктам О(С)ДДАФО належать предмети мистецтва чи антикваріату, дорогоцінні метали та каміння, ювелірні вироби, банківські метали, а також пам'ятні банкноти та монети, які не можуть бути розміщені на рахунках у банках через специфіку таких об'єктів, інформація про його місцезнаходження чи зберігання в декларації не відображається;

б) самостійно визначена декларантом у національній валюті база для нарахування збору за О(С)ДДАФО. До декларації декларант зобов'язаний додати копії документів, що підтверджують вартість об'єктів декларування, у разі місцезнаходження (реєстрації) активу фізичної особи за межами України;

в) ставка та сума збору [87].

Таким чином, фізична особа – декларант, яка має у власності актив у вигляді цінних паперів, які допущені до біржових торгів та розміщені за межами території України, відображає його в декларації із зазначенням вартості придбання або біржової вартості, яка є дійсною станом на дату подання спеціальної податкової декларації. Тож, у разі відсутності у декларанта інформації про вартість придбання наведеного активу до уваги береться біржова вартість останнього. Підкреслимо, що така вартість активу має бути документально підтвердженою й може зазначатися фізичною особою – суб'єктом О(С)ДДАФО у спеціальній декларації.

Акцентуємо увагу на тому, що законодавець передбачив доволі широке коло об'єктів О(С)ДДАФО. При цьому такі об'єкти є різноманітними. Виходячи з цього постають запитання в контексті тих чи інших об'єктів декларування. Так, одним з таких питань, що потребують додаткового розгляду є питання щодо визначення вартості земельної ділянки, у разі якщо відсутня експертна грошова оцінка такої ділянки й відсутні дані в відповідному правовстановлюючому документі.

Детально не аналізуючи правову природу експертної грошової оцінки земельних ділянок, оскільки це є предметом нашого дослідження, зазначимо, що така оцінка земельних ділянок й, відповідно, прав на них проводиться для того, аби з'ясувати вартість конкретного об'єкта оцінки. Такий вид грошової оцінки є достатньо поширеним й віднайшов достатньо широке застосування при реалізації цивільно-правових угод щодо земельних ділянок та прав на них. Експертну грошову оцінку земельних ділянок здійснюють спеціальні суб'єкти – суб'єкти оціночної діяльності безпосередньо у сфері оцінки земель [32].

Якщо ж виникає ситуація, при якій необхідно підтвердити внесення даних до Державного реєстру оцінювачів із експертної грошової оцінки земельних ділянок, то на підставі відповідної заяви може бути сформований витяг про нормативну грошову оцінку земель [48]. Слід підкреслити, що питання пов'язані з визначенням правових засад проведення оцінки земель, а також стосовно професійної оціночної діяльності у сфері оцінки земель в Україні регламентовано Законом України «Про оцінку земель» [124] .

Відповідно до пункту 7 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України, базу для нарахування збору з О(С)ДДАФО визначають, виходячи з конкретних об'єктів декларування [87]. Згідно з пунктом 7.2 цього ж підрозділу Податкового кодексу України для земельних ділянок як об'єктів декларування, база для нарахування збору з О(С)ДДАФО може визначатися безпосередньо як:

- (1) витрати декларанта на придбання (набуття) об'єкта декларування;
- (2) вартість, що визначається на підставі оцінки майна та майнових прав, фінансових інструментів, інших активів. Підкреслимо, що оцінка об'єкта О(С)ДДАФО проводиться відповідно до законодавства тієї держави, де знаходиться такий актив. А вартість активів, у разі, якщо вона має бути конвертована в національну грошову одиницю України – гривню за офіційним курсом національної валюти, встановленим Національним банком України на момент подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації [87].

При цьому законодавець надає право платнику податків – суб'єкту О(С)ДДАФО додавати до одноразової (спеціальної) добровільної декларації

відповідні документи або належним чином засвідчені їх копії, що підтверджують вартість об'єктів декларування, які знаходяться (zareєстровані) на території України [87]. Підкреслимо, що подання таких документів є правом платника, а не обов'язком, а отже, – він самостійно вирішує питання про доцільність подання таких документів до спеціальної податкової декларації.

Проте зовсім інший підхід обрано законодавцем для підтвердження вартості тих об'єктів О(С)ДДАФО, що знаходяться чи zareєстровані за межами України. Для таких об'єктів декларування фізична особа зобов'язана додати до одноразової (спеціальної) добровільної декларації засвідчених належним чином копій документів, що підтверджують вартість об'єктів декларування. Таким чином, фізична особа – декларант, яка має у власності об'єкт нерухомого майна (земельну ділянку), придбаного за рахунок доходів з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки, при поданні одноразової (спеціальної) добровільної декларації зазначає базу для нарахування збору з О(С)ДДАФО, яка визначається, зокрема, але не виключно як:

- (1) витрати декларанта на придбання (набуття) об'єкта декларування;
- (2) вартість, що визначається на підставі оцінки майна та майнових прав, фінансових інструментів, інших активів. Оцінка щодо об'єкта декларування проводиться відповідно до законодавства країни, де знаходиться такий актив.

Разом із тим, акцентуємо увагу на тому, що О(С)ДДАФО є добровільним й фізичні особи – платники податків самостійно приймають рішення щодо участі у такій процедурі. Також декларант в межах саме такого виду податкової амністії наділяються відповідними можливостями вирішувати низку питань самостійно, на власний розсуд (на деяких з таких ми вже зупинялися). Проте підкреслимо, що одним із таких випадків є можливість суб'єкта спеціального декларування самостійно приймати рішення щодо визначення активів та інформації щодо них, що будуть зазначені ним у одноразовій (спеціальній) добровільній декларації.

Зазначимо, що при реалізації О(С)ДДАФО чимало практичних нюансів виникає із визначенням податкової бази того чи іншого об'єкта, що декларується. Так, особливості визначення бази для нарахування збору за О(С)ДДАФО визначені пунктом 7 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України [87]. Показово, що такі особливості залежать саме від того об'єкта, який зазначається платником податків у спеціальній податковій декларації. Розглянемо їх.

По-перше, для таких об'єктів декларування як: 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 в разі виникнення права вимоги декларанта до іншої фізичної особи, базою для нарахування збору з О(С)ДДАФО є грошова вартість відповідного об'єкта декларування або номінальна вартість грошової вимоги, у тому числі за позиками, наданими третім особам [87].

У разі, якщо така грошова вартість визначена в іноземній валюті, вартість таких валютних цінностей зазначається у гривні за офіційним курсом національної валюти до відповідного виду валютних цінностей, визначеним Національним банком України на момент подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації. Якщо така грошова вартість об'єкта визначена в вигляді банківських металів, то вартість таких металів зазначається, виходячи з маси та їх облікової ціни, яка також розраховується Національним банком України на момент подання декларантом одноразової (спеціальної) добровільної декларації [87].

По-друге, для всіх інших об'єктів декларування база для нарахування збору з О(С)ДДАФО визначається, зокрема, але не виключно як: 1) витрати декларанта на придбання (набуття) об'єкта декларування; 2) вартість, що визначається на підставі оцінки майна та майнових прав, фінансових інструментів, інших активів. Оцінка щодо об'єкта декларування проводиться

відповідно до законодавства країни, де знаходиться такий актив; 3) номінальна вартість прав грошової вимоги; 4) вартість придбання або біржова вартість, дійсна станом на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації, корпоративних прав (акцій), які допущені до біржових торгів; 5) вартість активу у вигляді дорогоцінних металів, що визначається в перерахунку ваги до закупівельної ціни на дорогоцінні метали, визначеної Національним банком України станом на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації; 6) витрати на придбання (набуття) декларантом цінних паперів та інших фінансових інструментів, що не допущені до біржових торгів, та часток (паїв) у майні юридичних осіб або в утвореннях без статусу юридичної особи, інших корпоративних прав або номінальна вартість таких активів, зазначена в відповідних документах (пункт 7.2 підрозділу 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України) [87].

За власним бажанням декларанта для рухомого майна (крім дорогоцінних металів, транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, витворів мистецтва, дорогоцінного каміння (у тому числі органогенного утворення) та виробів з них) базою для нарахування збору з О(С)ДДАФО може бути самотійно визначена декларантом вартість об'єктів декларування, які знаходяться (zareєстровані) на території України. Крім того, декларант може додати до одноразової (спеціальної) добровільної декларації відповідні документи або належним чином засвідчені їх копії, що підтверджують вартість об'єктів декларування, які знаходяться (zareєстровані) на території України [87; 46].

Водночас не слід забувати про обов'язок суб'єкта декларування документально підтвердити вартість об'єктів декларування. Таке підтвердження реалізується шляхом додавання до одноразової (спеціальної) добровільної декларації засвідчених належним чином копій документів, що підтверджують їх вартість, у випадку, якщо такі об'єкти знаходяться (zareєстровані) за межами України. Враховуючи викладене вище, робимо висновок стосовно того, що в Податковому кодексі України обов'язок подання документів, що підтверджують

вартість певних об'єктів декларування варіюється залежно від їх місця знаходження та / або реєстрації.

Разом із цим, знову ж таки, ми бачимо, що законодавець залишає платнику податків, який декларує в режимі податкової амністії відповідні об'єкти, право дискреції й самостійного вирішення деяких питань. Підкреслимо, що такі можливості, з одного боку, обмежені імперативними приписами, а з іншого, – такою дискрецією фактично декларант наділяється за кожним елементом правового механізму такого декларування. На наш погляд, такий підхід законодавця є свідченням того, що держава:

а) від самого початку впровадження такої податково-правової процедури націлена на побудову своєрідного діалогу між контролюючими органами як уповноваженими учасниками податкових відносин та платниками податків – декларантами, як зобов'язаними. При цьому для того, аби змінити наявну модель на кардинально нову, ту, що відповідає сучасним світовим тенденціям та здатна максимально забезпечувати баланс публічних та приватних інтересів у відносинах оподаткування, держава готова йти на певні поступки для окремих категорій платників податків;

б) з огляду на відповідні умови історичного, економічного, соціального свого розвитку (на той період, коли впроваджується податкова амністія, зокрема, О(С)ДДАФО), чудово розуміє, а точніше – ретельно прораховує всі можливі вигоди та можливі наслідки від реалізації такого режиму для кожної зі сторін таких правовідносин [59, с. 97].

Далі проаналізуємо окремі випадки нарахування бази для нарахування збору з О(С)ДДАФО. Наприклад, якщо у власності фізичної особи – декларанта знаходиться певна кількість (наприклад 7 чи більше) земельних ділянок для ведення особистого селянського господарства, при цьому розмір деяких не перевищує 2,0 гектара, то в цьому контексті слід звернути увагу на наступне. Як ми вже зазначили вище, земельні ділянки виступають об'єктами О(С)ДДАФО. При цьому нами вже було вказано за текстом, що чинне національне податкове

законодавство України визначає базу для нарахування збору з О(С)ДДАФО, виходячи з конкретних об'єктів декларування.

Згідно з пунктом 10 підрозділу 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України визначено склад та обсяг активів, джерела одержання (набуття) яких у разі невикористання фізичною особою права на подання спеціальної податкової декларації вважаються такими, з яких повністю сплачено податки і збори відповідно до податкового законодавства. Показово, що законодавець до таких активів відносить: земельні ділянки, сукупний розмір яких за кожною окремою ділянкою не перевищує норми безоплатної передачі, визначеної законодавством [87].

Відповідно до частини 1 статті 121 Земельного кодексу України громадяни України мають право на безоплатну передачу їм земельних ділянок із земель державної або комунальної власності, зокрема, для ведення особистого селянського господарства – не більше 2,0 гектара [48]. Зважаючи на наведений нормативно-правовий припис, можемо зробити висновок про те, що в разі наявності у фізичної особи земельних ділянок для ведення особистого селянського господарства, придбаних за рахунок доходів, з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори, сукупний розмір яких перевищує 2,0 гектара, декларант самостійно приймає рішення щодо подання спеціальної декларації. При цьому, у разі подання такого документа до контролюючих органів базою для нарахування збору кожної окремої земельної ділянки є витрати декларанта на придбання (набуття)/оціночна вартість такої земельної ділянки, у сумі з яких не сплачено податки і збори [46].

Оскільки правовий механізм О(С)ДДАФО є відносно новим для України й раніше не застосовувався платниками податків, час від часу декларанти зустрічаються з певними питаннями, які не віднайшли чіткого одностайного закріплення у податковому законодавстві. Аналізуючи особливості визначення бази для нарахування збору з О(С)ДДАФО, відзначимо, що фізичні особи-декларанти звертаються за консультацією до контролюючих органів з приводу того, яким чином слід нараховувати базу на такі специфічні об'єкти

декларування, як коштовні прикраси, аксесуари, зброя. База нарахування для визначення суми нарахування збору визначається згідно з підпунктом 7.2 пункту 7 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України. З урахуванням викладеного вище, у разі, якщо фізична особа є власником коштовного годинника та вартісної зброї, які придбані за рахунок коштів з яких податки не були сплачені, то базою для нарахування збору з О(С)ДДАФО є витрати на придбання зазначених активів або їх оціночна вартість, тобто, база визначається платником самостійно [87].

Ведучи мову про певні нюанси для визначення бази нарахування збору за О(С)ДДАФО, необхідно також звернути увагу на те, що впровадження такого декларування як окремого виду податкової амністії в Україні на основі плану BEPS певним чином торкається валютної лібералізації [63, с. 584]. Так, серед об'єктів аналізованого декларування передбачено й 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) як активи фізичних осіб [87].

Відповідно до пункту 7.1 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України для валютних цінностей, а також інших об'єктів декларування, визначених підпунктом «а» пункту 4 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України базою для нарахування збору з О(С)ДДАФО є грошова вартість відповідного об'єкта декларування або номінальна вартість грошової вимоги, у тому числі за позиками, наданими третім особам [87]. Показово, що законодавець передбачає визначення вартості таких активів у національній валюті за офіційним курсом Національним банком України станом на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації. Якщо така грошова вартість визначена у вигляді банківських металів, вартість банківських металів зазначається, виходячи з маси та облікової ціни банківських металів,

розрахованої Нацбанком України станом на дату подання декларантом одноразової (спеціальної) добровільної декларації [87].

Ще одним питанням, що турбує платників податків, які мають намір скористатися процедурою О(С)ДДАФО, – яку суму має декларувати особа, якщо у її власності знаходиться 408 тис. грн. У цьому контексті в потенційного суб'єкта декларування також актуалізується питання, у якому обсязі він може задекларувати такі доходи і сплатити відповідну суму грошових коштів до бюджету – у повному обсязі чи частково. Для відповіді на це запитання зазначимо таке.

Підкреслимо, що до об'єктів О(С)ДДАФО можуть бути віднесені активи фізичної особи, що належать декларанту на праві власності (у 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 (підпункти 14.1.280 і 14.1.281 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України) [87]. Водночас, згідно з п. 9 вищевказаного розділу 9⁴ Податкового кодексу України для цілей О(С)ДДАФО, декларант має розмістити кошти в національній та іноземній валютах у готівковій формі та/або банківських металах на поточних рахунках із спеціальним режимом використання в банках України декларації. Фізична особа-декларант звертається до банку для відкриття спеціального рахунку. Порядок відкриття, закриття, зарахування коштів на спеціальний рахунок і здійснення контролю за операціями за таким рахунком встановлюються Національним банком України [88].

Акцентуємо увагу на тому, що відповідно до підпункту 1 ппункту 10 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України визначено, що склад та обсяг активів, джерела одержання (набуття) яких в разі невикористання фізичною особою права на подання декларації вважаються такими, з яких повністю сплачено податки і збори відповідно до податкового законодавства, становлять активи, крім визначених підпунктами 2 і 3 пункту 10 підрозділу 9⁴

розділу XX цього ж акта, сумарна вартість яких не перевищує 400 тис. грн. станом на дату завершення періоду О(С)ДДАФО [87].

Виходячи з наведених положень, робимо висновок про те, що в разі якщо фізична особа-платник податків має у власності 408 тис. грн. (або будь-яку іншу суму, що перевищує 400 тис. грн.) та виявила бажання скористатися процедурою О(С)ДДАФО, то такий платник податків повинен самостійно вирішити питання стосовно розміру суми, яка буде зазначена у документі, котрий має обов'язково подаватися в режимі О(С)ДДАФО – одноразовій (спеціальній) декларації. Крім того, на розсуд такого платника податків виноситься питання стосовно того, чи показувати в такій декларації всю суму 408 тис. грн. (або будь-яку іншу суму, що перевищує 400 тис. грн) або тільки частину цих коштів. Підкреслимо, що в межах реалізації такого виду податкової амністії нарахування збору з О(С)ДДАФО здійснюється в загальному порядку із суми, яка буде вказана у такій спеціальній податковій декларації. Зазначимо, що в разі прийняття рішення фізичною особою щодо неподання такої декларації, то 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 О(С)ДДАФО.

У контексті позначеного прикладу ще раз акцентуємо увагу на актуальності добросовісності кожного з учасників податково-правових відносин, зокрема, у режимі такого виду податкової амністії як О(С)ДДАФО. За текстом нашої роботи ми вже досліджували специфіку реалізації принципу добросовісності при проведенні такого декларування.

Р. Г. Браславський з цього приводу зазначає, що сьогодні відбувається бурхливий розвиток, перманентна трансформація та модернізація суспільних відносин, які здійснюються у сфері оподаткування. При цьому активізуються нормотворчі процеси в податково-правовій сфері, а це свідчить про перехід системи її нормативно-правових приписів на якісно новий рівень. Такий стан речей, своєю чергою, призводить до необхідності переосмислення підходів до

інституційного окреслення всього нормативного масиву, за допомогою якого здійснюється регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування [28, с. 11]. Підкреслимо, що цей принцип не закріплено в чинному податковому законодавстві України. Проте це зовсім не означає, що відсутність нормативного закріплення цього принципу зменшує його значення для регулювання податково-правових відносин.

У цій ситуації ще раз наголосимо на тому, що принцип добросовісності в податкових відносинах означає у тому числі й те, що подані платником податків, який бере участь у процедурі О(С)ДДАФО, до Державної податкової служби України документи податкової звітності є дійсними, повно та об'єктивно відтворюють господарські операції, що є об'єктом оподаткування та/або фінансові показники яких впливають на податковий обов'язок платника податків, якщо інше не буде доведено контролюючим органом [87]. У разі, якщо посадові особи Державної податкової служби України зможуть надати ті чи інші докази, що спростовують дійсність чи повноту даних поданої платником податків податкової звітності, тягар доведення законних підстав для врахування задекларованих в податковому обліку даних при визначенні суми його податкового обов'язку лягає безпосередньо на платника податків.

Також до цього додамо висновки, викладені в постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 23 липня 2020 року у справі №826/6806/17. Зокрема, при дослідженні обставин справи Суд звертає увагу на те, що при вирішенні податкових спорів необхідно виходити з презумпції добросовісності платника податків, яка передбачає економічну виправданість дій платника податків, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди, та достовірність у бухгалтерській та податковій звітності платника податків [95].

Повертаючись до нашого прикладу щодо того, у якому обсязі суб'єкт податкового декларування має декларувати свої активи, якщо їх вартість перевищує 400 тис. грн., повністю чи частково, зазначимо, що в цій ситуації якраз і буде виявлятися готовність такого платника податків діяти добросовісно

й задекларувати свої активи у повному обсязі та сплатити відповідну суму збору до бюджету, або ж – все ж таки превалюватиме приватний інтерес й декларант зменшить суму активів, а відтак і суму збору, яку необхідно сплатити до бюджету.

Окрім суб'єктів, які мають право брати участь у процедурі О(С)ДДАФО, на нашу думку, важливо дослідити й ті види активів, що можуть бути задекларовані платниками податків – суб'єктами декларування. У цьому контексті йдеться про об'єкти аналізованого декларування. Якщо ж провести певну аналогію з об'єктом оподаткування, що виступає обов'язковим елементом правового механізму податку, то таким об'єктом може бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обіги з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством. При цьому ключовою характеристикою є те, що саме з наявністю таких обов'язків податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [72, с. 283].

Зауважмо, що при закріпленні такого елементу правового механізму О(С)ДДАФО як об'єкти декларування закріплено достатньо широкий, відкритий перелік таких об'єктів, а також низку винятків стосовно того, що не є об'єктом декларування. Так, об'єктом декларування виступають активи фізичних осіб, визначені підпунктом 14.1.280 та підпунктом 14.1.281 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, що належать їм на праві власності (у 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 в разі виникнення права вимоги декларанта до іншої фізичної особи [87];

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 [87];

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) [87];

г) частки (паї) у майні юридичних осіб або в утвореннях без статусу юридичної особи, інші корпоративні права, майнові права на об'єкти інтелектуальної власності [87];

г) цінні папери та/або фінансові інструменти, визначені законом [87];

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 [87];

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 [87].

Відповідно до пункту 5 підрозділу 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України до об'єктів декларування не можуть бути віднесені такі активи декларантів, як:

а) активи, 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 пункту 12 статті 50 Закону України «Про захист економічної конкуренції» [87];

б) активи, які належать декларанту, стосовно якого розпочато досудове розслідування або судове провадження щодо таких активів за ознаками кримінальних правопорушень, передбачених статтями 212, 212-1, а так само статтею 366 (щодо документів податкової та/або фінансової звітності, митних декларацій, податкових накладних, первинних документів, іншої звітності з податків, зборів (обов'язкових платежів), статтею 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 [87];

в) активи фізичної особи або юридичної особи, які належать декларанту, стосовно якого відкрито судове провадження у вчиненні будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 209, 258-5 і 306, частинами 1, 2 статті 368-3, частинами 1, 2 статті 368-4, статтями 368, 368-5, 369 і 369-2 Кримінального кодексу України, та/або які підлягають стягненню як необґрунтовані в порядку, встановленому главою 12 розділу III Цивільного процесуального кодексу України [87];

г) кошти в національній та іноземній валютах, які на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації перебувають у готівковій формі [87];

г) активи декларанта, які обліковуються (знаходяться) на рахунках фінансових установ та/або розташовані (zareestrovani) на території країни, визнаної державою-агресором згідно із законом, чи мають джерела походження з такої країни [87; 136].

Особливу увагу привертає питання щодо можливості декларування як об'єктів О(С)ДДАФО віртуальних активів. Зазначимо, що на момент початку О(С)ДДАФО в Україні статус таких активів ще не був нормативно визначеним, тому їх не віднесли до об'єктів такого декларування. Проте в лютому 2022 року було прийнято Закон України «Про віртуальні активи». У пункті 1 частини 1 статті 1 вказаного закону закріплено визначення віртуального активу, відповідно до якого такий актив становить собою нематеріальне благо, що є об'єктом цивільних прав, має вартість та виражене сукупністю даних у електронній формі. Фактично, за такого підходу віртуальний актив може виступати об'єктом спеціального декларування [107].

Водночас наразі Закон України «Про віртуальні активи» ще не набрав чинності. Причиною цього є нерозроблення й неприйняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами», що визначено як основну умову набуття чинності Закону України «Про віртуальні активи» і закріплено у пункті 1 Прикінцевих та перехідних положень до нього [107]. Зазначимо, що дотепер позначений нормативно-правовий все ще розроблений. Таким чином, у межах передбачених законодавчо строків проведення О(С)ДДАФО віднесення віртуальних активів до об'єктів такого декларування не вбачається за можливе.

Імовірність того, що віртуальні активи можуть стати об'єктом податкової амністії існує у випадку повторного проведення подібної амністії. З одного боку, такий підхід суттєво збільшить портфель активів, які будуть задіяні у процесі реалізації правового механізму такого виду податкової амністії, а відтак

й суттєво вплине на збільшення доходів до бюджетів різних рівнів за рахунок сплати грошових коштів з таких об'єктів. З іншого боку, проблемними питаннями у разі включення до об'єктів податкової амністії віртуальних активів стане визначення їх вартості та оцінки.

Окрім питання щодо декларування віртуальних активів, постає чимало інших питань, пов'язаних з різними об'єктами декларування. Наприклад, чимало питань щодо особливостей декларування таких об'єктів як майно. З огляду на те, що перелік таких об'єктів достатньо широкий, у межах кожного необхідно позначити певні особливості. Проілюструємо це на додаткових прикладах.

По-перше, слід з'ясувати чи будуть об'єктами аналізованого нами виду податкової амністії об'єкти рухомого та (або) нерухомого майна, якщо зазначені об'єкти були отримані декларантами у спадок чи у подарунок від членів сім'ї.

Оподаткування доходів фізичних осіб регулюється положеннями розд. IV Податкового кодексу України. Наголосимо на тому, що порядок оподаткування доходу, отриманого платником податку на доходи фізичних осіб в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок нерухомого або рухомого майна також віднайшов своє закріплення у нормах податкового законодавства. Зокрема, відповідно до пунктів «а» підпункту 174.2.1 пункту 174.2 статті 174 Податкового кодексу України регламентовано, об'єкти спадщини, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення, оподатковуються за нульовою ставкою [87]. Відповідно до цивільного законодавства України, зокрема, до статей 1261–1262 Цивільного кодексу України до родичів першого ступеня споріднення віднесено таких осіб як: 1) діти спадкодавця (у тому числі зачаті за життя спадкодавця та народжені після його смерті); 2) той з подружжя, який його пережив, та батьки [162], а до другого – 1) рідні брати та сестри спадкодавця; 2) баба та дід спадкодавця, при чому як з боку батька, так і з боку матері [162].

При цьому об'єкти дарування, зазначені в пункті 174.1 статті 174 Податкового кодексу України, подаровані платнику податку іншою фізичною

особою, оподатковуються згідно з правилами, що встановлені розд. IV цього нормативно-правового акта для оподаткування спадщини (пункт 174.6 статті 174) [87]. Виходячи з аналізу положень, закріплених у пункті 174.3 статті 174 Податкового кодексу України, констатуємо, що до кола відповідальних осіб за сплату й перерахування коштів до бюджетів відповідного рівня в рахунок податків і зборів, є спадкоємці/обдаровані, які отримали спадщину/дарунок.

Дохід у вигляді вартості успадкованого/отриманого у дарунок майна (у межах, що підлягає оподаткуванню, зазначається в річній податковій декларації про майновий стан та доходи, крім спадкоємців, які отримали у спадщину/дарунок об'єкти, що оподатковуються за нульовою ставкою податку на доходи фізичних осіб) [87]. З урахуванням викладеного можемо зробити висновок про те, що в разі, якщо об'єкти рухомого або нерухомого майна були отримані у спадок (подарунок) від члена сім'ї першого або другого ступеня споріднення, то подавати одноразову (спеціальну) добровільну декларацію платнику податків не потрібно за умови відсутності інших підстав для подання такої декларації.

По-друге, інколи постають питання, пов'язані не лише з конкретними об'єктами декларування, але й з суб'єктами О(С)ДДАФО. У цьому контексті йдеться про особливості декларування об'єктів житлової нерухомості в разі, якщо остання належить декільком фізичним особам на праві спільної сумісної власності без поділу на частки, а загальна площа такого об'єкта перевищує площу активів, що не декларуються. Виходячи з наведених обставин, маємо з'ясувати, хто зі співвласників відповідного об'єкта житлової нерухомості виступатиме суб'єктом О(С)ДДАФО [56, с. 112].

Згідно з підпунктом «б» пункту 4 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України об'єктами О(С)ДДАФО можуть бути нерухоме майно (земельні ділянки, об'єкти житлової і нежитлової нерухомості), що належить декларанту на праві власності (в тому числі на праві спільної часткової або на праві спільної сумісної власності) і знаходиться (zareєстроване, є на обліку тощо) на

території України та/або за її межами станом на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації [87].

У цьому контексті слід з'ясувати, що становить спільна сумісна власність без поділу на частки. Відповідно до частини 1 статті 368 Цивільного кодексу України, спільна власність двох або більше осіб без визначення часток кожного з них у праві власності є спільною сумісною власністю [162]. У частині 2 статті 370 цього ж Кодексу визначено, що в разі виділення частки із майна, яка є у спільній сумісній власності, вважається, що частки кожного із співвласників у праві спільної сумісної власності є рівними, якщо інше не встановлено домовленістю між ними, законом або рішенням суду. За такого підходу, констатуємо, що право на декларування своєї частини об'єкта житлового нерухомого майна, придбаного за рахунок доходів, з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори, має кожен із співвласників з урахуванням приписів чинного цивільного законодавства [162].

У цьому випадку існує необхідність підкреслити важливість перевірки інформації, що подається платниками податків у спеціальній декларації для того, аби уникнути ситуації, коли: а) один об'єкт буде двічі задекларований різними співвласниками та б) буде двічі сплачено збір за О(С)ДДАФО.

По-третє, у зв'язку із тим, що законодавець до об'єктів декларування відносить різноманітні об'єкти, до того ж, їх перелік є доволі широким, а кожен об'єкт характеризується власними особливостями, постає питання стосовно того, яким чином такі особливості визначати. Наприклад, про які особливості для цілей О(С)ДДАФО доцільно вести мову для визначення ліквідних активів?

Для надання відповіді на зазначене питання слід звернути увагу на підпункт 14.1.281 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України грошові активи фізичної особи для цілей підрозділу 9⁴ розділу XX – це кошти в національній та іноземній валютах, розміщені на рахунках в українських та іноземних банках, грошові внески до кредитних спілок та інших небанківських фінансових установ, права грошової вимоги (у тому числі кошти, позичені третім особам за договором позики), оформлені у письмовій формі з

юридичною особою або нотаріально посвідчені у разі виникнення права вимоги декларанта до фізичної особи, а також активи у банківських металах, пам'ятні банкноти та монети, електронні гроші [87].

Визначення електронних грошей закріплено у пункті 14 частини 1 статті 1 Закону України «Про платіжні послуги». Так, вони являють собою одиниці вартості, що зберігаються в електронному вигляді, випущені емітентом електронних грошей для виконання платіжних операцій (у тому числі з використанням наперед оплачених платіжних карток багатоцільового використання), які приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж їх емітент, та є грошовим зобов'язанням такого емітента електронних грошей [125].

Показово, що таке визначення електронних грошей є відносно новим. Так, до прийняття вказаного Закону України «Про платіжні послуги» поняття електронних грошей було регламентовано пунктом 15.1 статті 15 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні». У цьому нормативно-правовому акті електронні гроші визначалися як одиниці вартості, що зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі [126].

На наше переконання, у цьому контексті слід навести Положення про електронні гроші в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 4 листопада 2010 року № 481. Згідно з приписами позначеного акта обіг електронних грошей регулюється відповідним положенням Національного банку України. Визначення «грошові активи фізичної особи» для цілей підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України не охоплює поняття «віртуальні активи», визначення яких міститься у Законі України від 6 грудня 2019 року № 361-ІХ «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [117], відповідно до підпункту 13 пункту 1 розд. І якого віртуальні активи – це

віртуальний актив – цифрове вираження вартості, яким можна торгувати у цифровому форматі або переказувати, і яке може використовуватися для платіжних або інвестиційних цілей [57, с. 42–43].

Підкреслимо, що в Законі України «Про віртуальні активи» закріплено інше визначення віртуального активу. Так, останній характеризує безпосередньо як нематеріальне благо, що є об'єктом цивільних прав, має вартість та виражене сукупністю даних в електронній формі. Існування та обігвоздатність віртуального активу забезпечується системою забезпечення обігу віртуальних активів. При цьому однією зі специфічних характеристик віртуального активу є те, що таким активом можуть бути посвідчені майнові права, зокрема права вимоги на інші об'єкти цивільних прав [107, п. 1 ст. 1]. Зазначимо, що вказаний нормативно-правовий акт ще не набув юридичної сили, хоча й був прийнятий у лютому 2022 року (за текстом ми вже торкалися цього питання). Водночас питання щодо узгодження законодавчих приписів та їх кореляції потребує уваги.

По-четверте, після введення в Україні воєнного стану через активну збройну агресію російської федерації у великій кількості платників податків виникають питання щодо можливості задекларувати в режимі податкової амністії активи, які знаходяться на території країни агресора. Зазначимо, що виключний перелік активів, які не можуть належати до переліку об'єктів О(С)ДДАФО, регламентовано підпункту 5 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України.

Зокрема, у підпункту «г» пункту 5 вказаного підрозділу визначено, що об'єктами декларування не можуть бути активи декларанта, які обліковуються (знаходяться) на рахунках фінансових установ та/або розташовані (зареєстровані) на території країни, визнаної державою-агресором згідно із законом, чи мають джерела походження з такої країни [87]. Отже, відповідь на це питання чітка та однозначна – активи фізичної особи, розміщені (зареєстровані) на території країни, визнаної державою-агресором (російської

федерації), не можуть бути задекларовані в рамках проведення такого виду податкової амністії як О(С)ДДАФО.

3.2 Порядок та наслідки реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб

У ході дослідження податкової амністії ми визначили, що однією з характеристик такого виду податкової амністії є умовність. Зокрема, ідеться про виконання платником податків і зборів (декларантом) таких умов як подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації та сплата збору за подібне декларування. Як ми вже зрозуміли з тексту дисертації, фізична особа–платник податку, яка має намір взяти участь у процедурі О(С)ДДАФО, обов’язково повинна звернутися до відповідного підрозділу Державної податкової служби України й подати до такого органу одноразову (спеціальну) добровільну декларацію в порядку та за формою, встановленими нормами Податкового кодексу України [87].

Показово, що до регламентації такого виду податкової амністії у національному податковому законодавстві не використовувалася категорія «одноразова (спеціальна) добровільна декларація». Традиційно законодавець оперує більш загальною категорією «податкова декларація». Згідно з частиною 1 статті 46 Податкового кодексу України податкова декларація (розрахунок, звіт) – документ, що подається платником податків до Державної податкової служби у встановлені законом строки, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов’язання, у тому числі податкового зобов’язання, або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов’язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку, а також суми нарахованого єдиного внеску [87].

Одноразова (спеціальна) добровільна декларація використовується виключно для реалізації процедури добровільного декларування активів фізичних осіб. У ній має обов'язково міститися така інформація, як-от:

(а) відомості про декларанта, достатні для його ідентифікації. До такого переліку належить інформація про прізвище, ім'я, по батькові; реєстраційний номер облікової картки платника податків або в окремих випадках це може бути серія (за наявності) та номер паспорта громадянина України;

(б) відомості про об'єкти декларування, визначені підпунктом «а» пункту 4 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України, у обсязі, достатньому для ідентифікації кожного з них, зокрема, дані про вид, розмір та валюту активу, класифікацію банківських металів. Для грошових активів фізичної особи, розміщених на рахунках у банках або внесених до кредитних спілок та інших небанківських фінансових установ, у одноразовій (спеціальній) добровільній декларації зазначається найменування та інші відомості про банківську або небанківську фінансову установу (код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України; якщо така установа є іноземною юридичною особою – зазначається код, присвоєний органом реєстрації юридичних осіб відповідної держави), у якій відкриті відповідні рахунки, на яких зберігаються валютні цінності, або до якої зроблені відповідні внески, та відповідно до законодавства засвідчений документ, що підтверджує наявність задекларованих грошових активів фізичної особи на відповідному рахунку [87].

(в) відомості про об'єкти декларування, визначені пп. "б"–"е" пункту 4 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України, із зазначенням інформації, що дає змогу їх ідентифікувати, зокрема про їх місцезнаходження або місце зберігання (крім предметів мистецтва та антикваріату, дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, ювелірних виробів, банківських металів, які не розміщені на рахунках, пам'ятних банкнот та монет тощо), вид, назву, рік виробництва (випуску) тощо [87];

(г) самостійно визначена декларантом у національній валюті база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування.

До одноразової (спеціальної) добровільної декларації декларант зобов'язаний додати копії документів, що підтверджують вартість об'єктів декларування, у разі місцезнаходження (реєстрації) активу фізичної особи за межами України та/або в разі декларування валютних цінностей, розміщених на рахунках у банках в Україні, та прав грошової вимоги, визначених пп. "а" пункту 4 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України. У разі місцезнаходження (реєстрації) інших активів фізичної особи в Україні декларант може додати копії документів, що підтверджують вартість об'єктів декларування [87];

(г) ставка та сума збору з О(С)ДДАФО [87].

З огляду на наведене вище, констатуємо, що одноразова (спеціальна) добровільна декларація є видом податкових декларацій, яка містить специфічні дані необхідні для проведення процедури податкової амністії. Підкреслимо, що однією з особливостей реалізації податкової амністії у вигляді О(С)ДДАФО є анонімність джерел одержання (набуття) декларантом об'єктів відповідних об'єктів, які можуть бути задекларовані в межах цієї процедури. Такий висновок ми робимо, зважаючи на те, що нормативно закріплена неможливість контролюючих органів (заборона) вимагати додаткові документи, крім тих, які ми зазначили [59, с. 97].

Також позначимо, що та інформація, яка знайшла своє відображення в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, належить саме до податкової інформації. Остання, у свою чергу, становить сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань та функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України [87]. З використанням сучасних цифрових технологій та створенням електронних сервісів постає питання щодо забезпечення безпеки такої інформації та конфіденційності інформації, наданої платниками податків.

На наше переконання, це питання ще більше актуалізується у випадку застосування таких правових режимів, як податкова амністія, зокрема,

О(С)ДДАФО. Річ у тім, що до складу податкової інформації входять два види такої інформації: відкрита та з обмеженим доступом. Підкреслимо, що положеннями чинного законодавства, зокрема, у нормах Закону України «Про доступ до публічної інформації» [115] знайшли своє закріплення основні (загальні) засади правового режиму відкритої податкової інформації. Проте засади правового режиму податкової інформації другого виду (ідеться про податкову інформацію з обмеженим доступом) усе ще знаходяться поза межами законодавчої регламентації.

Зважаючи на те, що Податковий кодекс України виступає фундаментальним законодавчим актом, спрямованим на врегулювання податково-правових відносин, на підставі аналізу положень, що містяться в ньому, можна виокремити низку норм, які тією чи іншою мірою визначають правовий режим податкової інформації з обмеженим доступом.

До кола таких законодавчих приписів слід віднести такі як:

платник податків має право на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами (підпункт 17.1.9 пункту 17.1 статті 17) [87];

не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи (підпункт 21.1.6 пункту 21.1 статті 21) [87];

документи, що містять комерційну таємницю або є конфіденційними, передаються окремо із зазначенням посадової (службової) особи, що їх отримала. Передача таких документів для їх огляду, вивчення і їх повернення оформляються актом у довільній формі, який підписують посадова (службова) особа контролюючого органу та платник податків (його представник) (підпункт

85.3 статті 85) [87] та ін. Наведені положення становлять певні основи захисту податкової інформації.

Ще раз наголосимо на тому, що вбачаємо захист інформації, поданої у одноразових (спеціальних) добровільних деклараціях в режимі реалізації вкрай важливим, оскільки наразі неврегульованим є питання подальших правових наслідків для платників податків, які вирішують скористатися таким «компромісом» від держави в подальшому (особливо після завершення темпоральної дії режиму податкової амністії). Схожими є міркування О. В. Макух, на переконання якої, загалом застосування податкової амністії в вигляді О(С)ДДАФО у підсумку матиме позитивний ефект лише для держави, а ось стосовно тих наслідків, які отримає для себе у майбутньому (після закінчення темпоральної дії такого режиму податкової амністії) фізична особа-декларант, – наразі залишається невідомим [74, с. 108]. Дійсно, деякі аспекти впровадження аналізованого режиму податкової амністії потребують переосмислення та вдосконалення в майбутньому.

І.М. Бондаренко з цього приводу акцентує увагу на тому, що законодавець чітко вказує, що в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації не потрібно вказувати інформацію, яка стосується джерел одержання (набуття) декларантом об'єктів декларування. Зазначимо, що такий припис є одним з позитивних аспектів для суб'єктів О(С)ДДАФО, джерела доходів, які вони декларують в межах такого правового режиму, є анонімними [27, с. 194]. Водночас, як слушно констатує І. М. Бондаренко, якщо фізична особа декларує готівкові грошові кошти, то вона має (зобов'язана) розмістити такі кошти на спеціальних рахунках у банках. Для цілей О(С)ДДАФО кошти потрібно розміщувати в національній та іноземній валютах у готівковій формі та/або банківських металах на поточних рахунках із спеціальним режимом використання в банках України до моменту подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації. Щоб дотриматися всіх приписів, зазначених у цьому пункті, декларант звертається до банку для відкриття спеціального рахунку. Порядок відкриття, закриття, зарахування коштів на спеціальний рахунок і

здійснення контролю за операціями за таким рахунком встановлюються Національним банком України [59, с. 99]. Дійсно, у контексті аналізу процедури О(С)ДДАФО банк має вчинити певні дії, перш ніж відкрити фізичній особі (декларанту) відповідний спеціальний рахунок.

Так, ідеться про вчинення таких дій як перевірка декларанта. Зокрема, слід наголосити на тому, що, дійсно, банк уповноважений вчиняти такі дії як перевірка фізичної особи – декларанта. Проте ми можемо виокремити декілька таких перевірок, зокрема, ідеться про: по-перше, проведення перевірки відповідності кожного конкретного декларанта вимогам, передбаченим статтею 11 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» та нормативно-правового акта Національного банку з питань фінансового моніторингу; по-друге, про проведення перевірки щодо наявності фізичної особи – декларанта в переліку тих осіб, які пов'язані з провадженням терористичної діяльності або до яких застосовано міжнародні санкції, а також спеціальні економічні та інші обмежувальні заходи (санкції) відповідно до статті 5 Закону України «Про санкції» [59, с. 98–99].

Згідно із Положенням про здійснення фінансового моніторингу, банк з метою належної організації внутрішньобанківської системи ПВК/ФТ та проведення первинного фінансового моніторингу вживає, зокрема, таких заходів (понад 21 позиція), серед яких виокремимо декілька основних [119], як-от:

- розробляє та затверджує внутрішні документи банку з питань ПВК / ФТ в обсязі, необхідному для ефективного функціонування внутрішньобанківської системи ПВК/ФТ та розуміння працівниками банку своїх обов'язків та повноважень у сфері ПВ /ФТ [119];
- забезпечує на постійній основі роботу колегіального органу щодо розгляду проблемних та актуальних питань функціонування внутрішньобанківської системи ПВК/ФТ [119];

- ефективно розподіляє функції з питань ПВК/ФТ між трьома лініями захисту, забезпечує належну обізнаність та виконання працівниками банку, включно з працівниками бізнес-підрозділів, визначених для них обов'язків у сфері ПВК/ФТ, розуміння такими працівниками своєї відповідальності за невиконання обов'язків та/або бездіяльність [119];

- створює й забезпечує функціонування дієвої та своєчасної системи ескалації підозр та проблемних питань у сфері ПВК/ФТ та порядку їх розгляду, включно з повідомленням інформації/фактів, що стосуються випадків порушення або можливого порушення законодавства України у сфері ПВК/ФТ, в порядку, передбаченому внутрішніми документами банку [119];

- розробляє та здійснює заходи з НПК для розуміння суті діяльності клієнта, мети та очікуваного характеру ділових відносин з ним, що дає змогу банку впевнитися, що фінансові операції клієнта відповідають наявній в банку інформації про нього, його бізнес, ризик-профіль, включаючи за потреби джерела походження його коштів/статків, встановлення КБВ для оперативного виявлення незвичайної поведінки та підозрілих фінансових операцій (діяльності) [119; 61, с. 114–117].

У пункті 6.2 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України закріплено необхідність платника податків, який бере участь у процедурі О(С)ДДАФО, подати одноразову (спеціальну) добровільну декларацію до Державної податкової служби України в електронній формі [87]. У зв'язку з цим, зазначимо, що на сучасному етапі розвитку нашої держави в умовах цифровізації впровадження сучасних технологій в усі сфери суспільного життя є необхідним. Як бачимо, ці процеси активізуються й у сфері оподаткування.

Наведемо міркування О.О. Дмитрик, яка аналізує електронні сервіси у податковій сфері, зокрема “електронний кабінет платника податків”, і вказує, що призначенням такого сервісу є надання певних можливостей платникам податків для того, аби реалізувати свої обов'язки та права у сфері оподаткування в дистанційному режимі, онлайн [64, с. 66]. Підтримуємо

наведені міркування. Як убачається, такий підхід є конструктивним і особливо зручним для учасників податкових відносин в умовах воєнного стану в Україні.

Повертаючись до характеристики процедури подачі одноразової (спеціальної) декларації, також зазначимо, що в період проведення О(С)ДДАФО декларант має право уточнити інформацію, зазначену в попередньо поданій одноразовій (спеціальній) добровільній декларації. Таке уточнення можна зробити виключно шляхом подання нової одноразової (спеціальної) добровільної декларації у встановленому законом порядку. При цьому попередньо подана одноразова (спеціальна) добровільна декларація, інформація з якої уточнюється, вважається анульованою. Після завершення періоду проведення О(С)ДДАФО платник податків має право подати уточнювальний розрахунок до раніше поданої одноразової (спеціальної) добровільної декларації в окремих, дозволених законодавством випадках [87]. Ідеться, зокрема, про допущення:

а) арифметичних та логічних помилок у одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, що не призвели до недоплати суми збору з О(С)ДДАФО;

б) допущення арифметичної помилки, що призвела до недоплати суми збору з О(С)ДДАФО;

в) арифметичної помилки, що призвела до переплати суми збору з такого добровільного декларування. Підкреслимо, що наведені випадки можливі за результатами проведення перевірки поданих декларацій [59, с. 97–99]. Окремо зупинимося ще на цьому аспекті. Зважаючи на пункт 15 підрозділу 9⁴ розділу ХХ Податкового кодексу України вказані декларації підлягають перевірці у спеціальному порядку. Показово, що йдеться про проведення камеральної перевірки, яку проводять органи Державної податкової служби України. Камеральна перевірка – це вид податкових перевірок, які проводяться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи

електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, у якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних СОД РРО [87].

У такому разі до предмета такого виду податкових перевірок, як камеральна, можуть бути віднесені питання, пов'язані зі своєчасністю подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасністю реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах, повнота нарахування та своєчасність сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у разі невідповідності резидента Дія Сіті вимогам, визначеним підпунктами 2, 3 частини 1 та пунктом 10 частини 2 статті 5 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [87].

Загальний порядок проведення камеральної перевірки регламентовано статтею 76 Податкового кодексу України. Так, камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення [87]. Підкреслимо, що при проведенні такого контрольного заходу, як камеральна перевірка, перевірці піддається вся податкова звітність суцільним порядком. Ще однією особливістю проведення камеральних податкових перевірок є необов'язковість згоди

платника податків на перевірку та його присутність під час проведення цього контрольного заходу.

У пункті 86.2 статті 86 Податкового кодексу України законодавець наголошує на тому, що за результатами камеральної перевірки в разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу [87]. Зазначимо, що камеральна перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку може бути проведена лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, – за днем їх фактичного подання (пункт 76.3. статті 76 Податкового кодексу України).

Ми розглянули загальні положення щодо проведення камеральної перевірки у звичайному порядку. Далі зупинимося на з'ясуванні положень щодо проведення камеральної перевірки в режимі податкової амністії. По-перше, законодавець встановив інший строк проведення такої перевірки. Він становить 60 календарних днів, що настають за днем подання такої декларації до контролюючого органу.

По-друге, за результатами камеральної перевірки контролюючий орган в разі виявлення помилок надсилає декларанту повідомлення про це, а також встановлено відповідні строки на усунення таких помилок. Наприклад, якщо за результатами камеральної перевірки контролюючим органом (Державною податковою службою України) буде виявлено факт допущення платником податків арифметичних та логічних помилок у відповідній одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, що не призвели до недоплати суми збору з О(С)ДДАФО, такий орган направляє протягом 10 календарних днів у порядку, визначеному статтею 42 Податкового кодексу України, декларанту відповідне повідомлення. За результатами розгляду такого повідомлення декларант має право подати уточнюючу відповідну одноразову (спеціальну) добровільну

декларацію. При цьому законодавчо встановлений строк для подання такої уточнюючої податкової декларації становить 20 календарних днів з дня отримання такого повідомлення [87].

Якщо ж органи Державної податкової служби України за результатами камеральної перевірки відповідної одноразової (спеціальної) добровільної декларації виявили наявність арифметичних помилок, що призвели до недоплати суми збору з О(С)ДДАФО, то на платника податків – декларанта покладається обов'язок сплатити суму такої недоплати протягом 10 календарних днів від дня отримання відповідного повідомлення за довільною формою та подати уточнюючу відповідну одноразову (спеціальну) добровільну декларацію протягом 20 календарних днів від дня отримання такого повідомлення [87].

У разі, якщо за результатами камеральної перевірки одноразової (спеціальної) добровільної декларації буде виявлено арифметичну помилку, що призвела до переплати суми збору з О(С)ДДАФО, декларант має право на підставі відповідного повідомлення до контролюючого органу (Державної податкової служби) подати уточнюючу відповідну одноразову (спеціальну) добровільну декларацію протягом 20 календарних днів з дня отримання такого повідомлення. Повернення надміру сплаченої суми збору здійснюється в порядку, визначеному статтею 43 Податкового кодексу України [87]. З урахуванням викладеного ми бачимо, що законодавець достатньо ретельно підійшов до регламентації обов'язків та правомочностей суб'єктів О(С)ДДАФО в режимі такого виду податкової амністії.

Показово, що законодавець деталізував повноваження контролюючих органів під час проведення камеральної перевірки декларації платника податків, поданої в режимі податкової амністії. Наприклад, з метою підтвердження застосування відповідної ставки збору з О(С)ДДАФО органи Державної податкової служби України під час камеральної перевірки відповідної одноразової (спеціальної) добровільної декларації мають право: (а) перевірити реєстрацію правочинів та/або активів у державних реєстрах, у тому числі

шляхом звернення до відповідних державних органів; (б) звернутися до декларанта із запитом щодо підтвердження наявності у декларанта зазначених у відповідній одноразовій (спеціальній) добровільній декларації майна, майнових і немайнових прав, у разі якщо за результатами перевірки, передбаченої абзацом другим цього підпункту, виявлена розбіжність між задекларованою інформацією та даними державних реєстрів [137, с. 635].

Крім того, у разі встановлення контролюючими органами протягом 365 днів з дня подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації декларантом порушення ним встановлених пунктами 8 і 9 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України умов розміщення валютних цінностей у банківських та/або в інших фінансових установах, відсутності відповідного документа, що підтверджує право вимоги (у тому числі відсутності договору позики між декларантом та юридичною особою та/або нотаріального посвідчення договору позики між декларантом та іншою фізичною особою), та/або відсутності копій документів, передбачених цим підрозділом, за умови, що декларант протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту, не надасть пояснення та документальні підтвердження, та/або відповідні копії документів на письмовий запит органів Державної податкової служби України, у якому зазначено виявлену недостовірність даних та/або перелік ненаданих документів, у порядку, визначеному Податковим кодексом України, проводиться документальна позапланова невіїзна перевірка та здійснюється нарахування грошових зобов'язань [87].

У цій ситуації також зробимо наголос на тому, що такі валютні цінності, права вимоги, а також грошові кошти, позичені платником податків третім особам, що відображені в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, та/або активи, вартість яких має бути підтверджена документально, у випадках, передбачених вищевказаним підрозділом, оподатковуються за ставкою 18 відсотків. У такому разі органи Державної податкової служби України здійснюють нарахування грошових зобов'язань у встановленому законом порядку [87].

Отже, ми бачимо, що перевірка одноразової (спеціальної) добровільної декларації є обов'язковою стадією реалізації досліджуваного виду податкової амністії, що впроваджено в Україні. За загальним правилом, у межах зазначеної вище стадії О(С)ДДАФО перевірка такої декларації відбувається в вигляді камеральної перевірки, у виключних випадках – проводиться документальна позапланова невідвізна перевірка. Результати таких перевірок у режимі податкової амністії впливають на оподаткування відповідних активів декларанта за високою ставкою у загальному порядку [55, с. 329].

Тож на підставі викладеного вище можемо констатувати, що перевірка спеціальних податкових декларацій – обов'язковий етап (стадія) реалізації процедури такого виду податкової амністії як О(С)ДДАФО. Проведення камеральної перевірки в режимі податкової амністії відрізняється від звичайного порядку проведення таких перевірок за: (1) строками проведення; (2) оформленням результатів; (3) прив'язка до збору за декларування; (4) додаткові повноваження контролюючих органів (у межах перевірки достовірності інформації, яка міститься в такій декларації).

На основі проведеного аналізу зазначимо, що при реалізації такого виду податкової амністії в Україні як О(С)ДДАФО одним з важливих етапів є подання спеціальної добровільної декларації. Спеціальна податкова декларація є видом податкових декларацій, яка характеризується певною специфікою. Зокрема, ідеться про ті дані, які мають у ній відобразитися; спеціально розроблена форма такої декларації; чітко визначені строки подання.

Як убачається, такий підхід є обґрунтованим, оскільки режим податкової амністії – це своєрідний спеціальний податковий режим, котрий якраз і передбачає впровадження нетипових для загального порядку регулювання податкових відносин особливостей. При цьому зауважмо, що надаючи загальну оцінку правовому механізму одноразового (спеціального) податкового декларування активів фізичних осіб, можна констатувати певну схожість з правовим механізмом податку. У межах такого механізму визначаються як основні (базові) елементи, так і особливості його справляння.

У цьому контексті слід зазначити, що одним із перших в науці податкового права конструкцію «правовий механізм податку» став використовувати М. П. Кучерявенко. На переконання вченого, такий механізм охоплює дві групи елементів: обов'язкові і факультативні. При цьому до обов'язкових елементів правового механізму податку правник відносить основні – визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, які формують головне уявлення про зміст податкового механізму, та додаткові – уточнюють особливості кожного конкретного платежу в межах податкової системи держави, формують цілісну й завершену систему податкового механізму, забезпечують логічно виважений, обґрунтований і раціональний режим його закріплення [72, с. 135–141].

У сучасній фінансово-правовій науці науковці по-різному ставляться до такого підходу. Річ у тім, що законодавець послуговується зовсім іншою категорією, хоча й не розкриває її змісту. У цій ситуації йдеться про таку категорію як «елементи податку». Так, у статті 7 Податкового кодексу України, яка має назву «Загальні засади встановлення податків і зборів» (хоча жодного слова у вказаній статті про певні засади встановлення таких платежів не йдеться), нормотворець надає перелік тих елементів, які є обов'язковими для встановлення вказаних платежів. Підкреслимо, що у вказаній статті закріплено всі елементи, які можуть передбачатися під час встановлення відповідних податків чи зборів – платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку, податкові пільги тощо [87].

При цьому йдеться як про обов'язкові, так і про факультативні елементи правового механізму (за класифікацією М.П. Кучерявенка). На наше переконання, у цій ситуації необхідно виходити з того, що всі елементи податку чи збору є обов'язковими та важливими для ефективного функціонування кожного конкретного платежу.

Разом із тим у цьому контексті наведемо міркування Я.В. Поліщук, яка цілком аргументовано наголошує на тому, що характеризуючи правовий механізм податку, слід брати до уваги наявність у його складі: елементів податку, принципів встановлення податку, відповідальності за порушення податкового закону, заходи забезпечення виконання податкового обов'язку, стягнення податкового боргу тощо [91, с. 137]. Вважаємо наведені думки дослідниці обґрунтованими з огляду на те, що саме за такого підходу правовий механізм податку набуває цілісного значення, а не зводиться до простого перерахування елементів податків.

Показово, що такий же підхід було обрано законодавцем для впровадження О(С)ДДАФО. Фактично, регламентовано комплексний механізм, у якому віднайшли закріплення такі елементи, як:

суб'єкт декларування – фізичні особи – платники податків;

об'єкти декларування – ті види активів, які підлягають декларуванню;

ставка декларування – диференціюється залежно від виду того активу, що декларується;

база оподаткування – закріплено особливості визначення бази для кожного з таких об'єктів декларування;

строки сплати збору до бюджету;

можливість розстрочення / відстрочення строків сплати збору до бюджету за реалізацію процедури О(С)ДДАФО;

правові наслідки для суб'єктів такого декларування та ін.

Однак поряд із позитивними аспектами характеристики О(С)ДДАФО, слід зосередити увагу на розгляді деяких аспектів, які, на наше переконання, є дискусійними. Відповідно до пункту 6.1 підрозділу 9⁴ Податкового кодексу України [87], в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації не зазначається інформація про джерела одержання (набуття) декларантом об'єктів декларування. Контролюючому органу забороняється вимагати додаткові документи, крім передбачених цим пунктом. Наведене свідчить про те, що держава не перевірятиме походження грошових коштів (або інших активів), але

фактично, коли такі кошти розміщуватимуться на банківський рахунок, банк зобов'язаний перевірити походження коштів у процесі фінансового моніторингу. Для того, аби реалізувати наведений вище припис, банк має відступити від правил проведення фінансового моніторингу, якщо готівкові кошти для декларування розміщуються на спеціальному рахунку [87].

У зв'язку із цим, Національним банком України було прийнято Постанову «Про затвердження Положення про порядок відкриття та ведення поточних рахунків із спеціальним режимом використання в національній та іноземних валютах, банківських металах для цілей одноразового (спеціального) добровільного декларування» від 5 серпня 2021 року № 83 (далі – Постанова № 83) [120]. Цим актом регламентується порядок відкриття та ведення рахунків при О(С)ДДАФО.

За текстом дисертації ми вже вказували, що банк, у якому декларант відкриватиме спеціальний рахунок (ідеться про поточний рахунок із спеціальним режимом використання, який відкривається банком декларанту для цілей О(С)ДДАФО для зарахування грошових коштів у готівковій формі в національній та іноземних валютах, банківських металів з фізичною поставкою) зобов'язаний провести відповідні перевірки декларанта. Тут ідеться про: (1) належну перевірку декларанта відповідно до вимог статті 11 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» та нормативно-правового акта Національного банку з питань фінансового моніторингу (далі – законодавство з питань фінансового моніторингу) [56, с. 114];

(2) перевірку наявності декларанта в переліку осіб, пов'язаних з провадженням терористичної діяльності або стосовно яких застосовано міжнародні санкції, а також спеціальні економічні та інші обмежувальні заходи (санкції) відповідно до статті 5 Закону України «Про санкції» [56, с. 114].

На наш погляд, у цьому контексті вкрай актуалізується питання щодо норми-гарантії про анонімність джерел походження активів фізичної особи, які

декларуються, з аналізованими законодавчими приписами. Так, згідно з пунктом 5 цієї Постанови банк уживає заходів щодо встановлення джерел походження коштів у національній та іноземних валютах, банківських металах у випадках, передбачених законодавством з питань фінансового моніторингу, після зарахування їх на спеціальний рахунок декларанта. Банк за результатами здійснення таких заходів уживає заходів з урахуванням положень законодавства з питань фінансового моніторингу [120]. Крім того, ми бачимо, що для встановлення джерел походження коштів фізичної особи-платника податків банк може звертатися із запитом до державних органів, державних реєстраторів, а також органів виконавчої влади, правоохоронних органів, які надають відповідь згідно з Порядком надання державними органами, державними реєстраторами на запит суб'єкта первинного фінансового моніторингу інформації про клієнта, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 21 жовтня 2020 року № 968 [56, с. 114–115].

Законодавчо визначені й підстави, на яких банк може відмовити декларанту у відкритті такого спеціального рахунку. Так, до кола таких підстав законодавцем віднесено: (1) внесення готівкових коштів (як у національній, так і в іноземній валютах), банківських металів на спеціальний рахунок, якщо такі готівкові кошти або банківські метали мають джерела походження з країни, визнаної державою-агресором згідно із законом. У цьому випадку передусім йдеться про російську федерацію.

(2) встановлення чи підтримання ділових відносин, відкриття спеціального рахунку (обслуговування такого рахунку), у тому числі шляхом розірвання ділових відносин, закриття спеціального рахунку, проведення фінансової операції у випадках, визначених у статті 15 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» у порядку та строки, передбачені законодавством з питань фінансового моніторингу, внутрішніми документами банку з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним

шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, а також договором між банком і декларантом [117].

Крім того, 30 вересня 2021 року до аналізованої Постанови Національного банку України було внесено зміни стосовно того, що банк має право з метою встановлення джерел походження коштів звертатися із запитом до державних органів, державних реєстраторів, а також органів виконавчої влади, правоохоронних органів, які надають відповідь згідно з Порядком надання державними органами, державними реєстраторами на запит суб'єкта первинного фінансового моніторингу інформації про клієнта, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 21 жовтня 2020 року № 968 (далі – Постанова № 97) [61, с. 115]. Таким чином, банк зобов'язаний перевірити декларанта на відповідність певним критеріям, а також має право встановлювати джерела походження коштів, що декларуються.

Показово, що Постанова № 83 втратила чинність 1 вересня 2022 року, а Постанова № 97 й досі залишається чинною. У цій ситуації постає питання стосовно регламентації розглядуваних питань. Залишається невизначеним, яким чином ці відносини регулювати наразі. По-перше, зазначимо, що початково строк проведення О(С)ДДАФО встановлювався з 1 вересня 2021 року до 1 вересня 2022 року. Фактично, на той час діяла Постанова № 83. Проте слід акцентувати увагу на тому, що через впровадження воєнного стану в Україні у зв'язку зі збройною агресією російської федерації цей строк було продовжено до 1 березня 2023 року [120; 61, с. 116]. З огляду на наведене вище, це питання потребує нагального вирішення.

По-друге, ми маємо таку ситуацію, за якої частина платників податків – декларантів, які подали декларацію у темпоральний проміжок час з 1 вересня 2021 року по 1 вересня 2022 року потрапили під дію нормативно-правових актів Національного банку України. А декларанти, які подали або ж подаватимуть відповідні документи у період з 1 вересня 2022 року по 1 березня 2023 року, вже не підпадають під дію цих актів. Водночас інших нормативно-правових норм наразі не прийнято. За такого підходу залишається осторонь подальша

регламентація цих відносин при реалізації О(С)ДДАФО, а також можна вести мову про порушення принципу рівності декларантів у таких відносинах, що є неприпустимим.

З огляду на викладене вище, вбачаємо за необхідне привести у відповідність положення чинного національного фінансового законодавства України для забезпечення платникам податків – суб'єктам О(С)ДДАФО права на: (а) анонімність джерел походження тих активів, які декларуються; (б) відкриття спеціального рахунку для декларування активів фізичних осіб у межах такого виду податкової амністії.

Зважаючи на це, запропоновано розробити Положення Національного банку України «Про порядок відкриття та ведення спеціальних поточних рахунків в національній та іноземних валютах, банківських металах для одноразового (спеціального) добровільного декларування», у якому закріпити порядок відкриття та подальшого управління відповідними рахунками. При цьому обов'язково передбачити можливість платника податків-декларанта відкривати відповідні рахунки без проведення фінансового моніторингу та додаткових перевірок джерел походження коштів та інших його активів.

Інше дискусійне положення. Згідно з пунктом 15.1. підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України одноразова (спеціальна) добровільна декларація підлягає камеральній перевірці, яку Державна податкова служба України, проводить протягом 60 календарних днів, що настають після дня подання йому відповідної декларації. Також протягом 10 календарних днів податкова служба має надіслати повідомлення для того, аби платник податків міг виправити помилки, якщо вони не призвели до недоплати. За результатами розгляду такого повідомлення декларант має право подати уточнювальну відповідну одноразову (спеціальну) добровільну декларацію протягом 20 календарних днів від дня отримання такого повідомлення [87]. Разом з тим, податковий орган має право провести позапланову перевірку декларанта. Результати цієї позапланової перевірки – оподаткування цих активів за ставкою 18%.

Зазначимо, що для винесення такого рішення є декілька підстав. Зокрема, ідеться про відсутність документів у декларанта або невідповідність поданих даних з даними реєстрів. Отже, суб'єкт декларування має бути готовим до документального підтвердження таких активів. Підкреслимо, що скористатися процедурою одноразового (спеціального) добровільного декларування може дуже велике коло платників. Зокрема, до них віднесено фізичних осіб – резидентів, у тому числі самозайнятих осіб, а також фізичних осіб, 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 пункту 3 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України, є чи були платниками податків [87].

З наведеного нормативного припису бачимо, що законодавець дозволяє реалізовувати процедуру добровільного декларування фізичним особам, які в минулому були платниками податків, отримали відповідні об'єкти декларування, але наразі такими платниками не є. Водночас необхідно з'ясувати, про які проміжки часу в минулому йдеться. На підставі аналізу приписів підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України зазначимо, що йдеться про строк з 2010 року. Водночас, на наше переконання, не всі платники податків зберігають документи упродовж такого тривалого періоду. Крім того, чинне законодавство не містить переліку документів, які необхідно надати для перевірки, що є прогалиною правового механізму.

Окремо слід звернути увагу на строки позовної давності, які закріплені у чинному податковому законодавстві України. За загальним правилом цей строк становить 1095 днів, а в окремих випадках – 2555 днів [87, ст. 102]. Отже, постає цілком логічне запитання: на підставі чого і яким чином органи податкової служби здійснюватимуть донарахування податку на доходи фізичних осіб за період з 2010 року по 2014 роки.

Так, у межах цього розділу детально розглянуто такі елементи правового механізму зазначеного декларування як: суб'єктно-об'єктний склад, ставка

збору за одноразове спеціальне декларування. Так, 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 на час 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 на 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 3 роки. Таким чином, підкреслено, що законодавець неспіврозмірно визначає рівень підвищення ставок та строків у випадку обрання декларантом розстрочення та за загальним правилом.

Також, з огляду на проведену характеристику одноразового добровільного декларування, підкреслимо, що такий вид податкової амністії складається з певних стадій. Зокрема, ідеться про: а) нормативні стадії, тобто такі, що визначені законодавчо; б) внутрішньоорганізаційні – ті, що безпосередньо залежать від внутрішнього переконання, волі та розсуду платника податків. На наше переконання, до нормативних слід віднести такі стадії як:

1) розміщення коштів в національній та іноземній валютах у готівковій формі та/або банківських металах на поточних рахунках із спеціальним режимом використання в банках України;

2) подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації платника податків. При цьому зазначимо можливість декларанта подати уточнювальну одноразову (спеціальну) податкову декларацію;

3) обрання строків сплати, ставки та розрахунків суми збору за одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб;

4) сплата збору за одноразове добровільне декларування;

5) перевірка одноразової (спеціальної) добровільної декларації платника податків (у межах цієї стадії відбувається проведення камеральної перевірки декларанта). За підсумками реалізації вказаних стадій здійснюється звільнення від відповідальності за порушення податково-правових норм [58].

Що стосується другої групи (внутрішньоорганізаційних) стадій одноразового добровільного декларування активів фізичних осіб, то, як вбачається, до їх переліку можна віднести такі як: прийняття рішення про участь у процедурі одноразового добровільного декларування; вибір об'єктів декларування та визначення їх вартості. й, відповідно, від цього безпосередньо залежить сума збору, яка буде сплачена до бюджету.

Безумовно, виокремлення другої групи стадій одноразового добровільного декларування є умовним, водночас за допомогою такого підходу підкреслюється наявність розсуду платника податків при реалізації правового механізму такого виду податкової амністії. Крім того, підкреслимо, що зазначені стадії нерозривно пов'язані із рівнем правосвідомості та добросовісності платника податків, а також важливе значення має ступінь довіри платника податків до держави в особі контролюючих органів.

Ще одне питання, яке ми вважаємо актуальним для розгляду в межах цього підрозділу питання щодо тих гарантій, які отримує декларант після того, як погодиться взяти участь у О(С)ДДАФО. Ми вже вказували за текстом, що законодавець передбачає надання гарантій при реалізації вказаного декларування, якщо відповідний платник податку у встановленому порядку, у межах регламентованих строків та в повному обсязі сплатив суму збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, а також виконав інші умови стосовно реалізації такого виду амністії [87]. Як бачимо, для надання відповідних гарантій захисту платника податків від держави після того, як він, так би мовити, розкриє всі карти й покаже певні активи або ж доходи, з яких не

було сплачено податки та збори, першочерговою є сплата збору за одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів (фактично, ідеться про першочерговість наповнення дохідних частин бюджетів – виконання фіскальної функції такого виду податкової амністії).

Усі гарантії, які надаються платникові податків – суб'єкту декларування, можна поділити на дві групи: (1) кримінально-правові та (2) адміністративно-правові. Згідно з п. 14 підр. 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України, до кримінально-правових гарантій віднесено такі як заборона:

- застосування заходів забезпечення кримінального провадження;
- застосування запобіжних заходів;
- вчинення слідчих (розшукових) дій у кримінальному провадженні.

Показово, що ці заходи не можуть реалізовуватися до декларантів у зв'язку з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням зазначених в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації активів за будь-який період до 1 січня 2021 року (у межах складу та вартості активів фізичної особи, зазначених в одноразовій (спеціальній) декларації як об'єкт і база для нарахування збору з одноразового добровільного декларування), за ознаками кримінальних правопорушень. При цьому йдеться про правопорушення у податковій сфері, за які передбачена кримінальна відповідальність – статті 212, 212¹ Кримінального кодексу України.

Так, у частині 6 статті 212 Кримінального кодексу України закріплено: «Діяння, передбачені частинами першою – третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, якщо такі діяння пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму збору відповідно до підрозділу 9⁴ «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України в

межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, якщо такі діяння вчинені до 1 січня 2021 року та пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування або розпорядженням ними» [67].

Аналогічна норма закріплена у статті 212¹ Кримінального кодексу України щодо єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування [67]. З наведених правових норм ми бачимо, що положення Податкового кодексу України узгоджені з нормами кримінального законодавства щодо надання кримінально-правових гарантій для фізичних осіб, які скористалися або мають намір скористатися процедурою одноразового (спеціального) добровільного декларування відповідних активів.

Зазначимо, що при реалізації таких гарантій суми, щодо яких сплачено збір з одноразового (спеціального) добровільного декларування, вираховуються з установлених критеріїв для цілей кваліфікації правопорушення як кримінально караного діяння щодо активів фізичної особи, які були відображені (у межах складу та вартості) у одноразовій (спеціальній) добровільній декларації.

Водночас, відповідно до пункту 19 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України, державні гарантії та звільнення від відповідальності, передбачені для декларантів, не поширюються на активи, здобуті внаслідок вчинення кримінальних правопорушень, крім кримінальних правопорушень, передбачених статтями 212, 212¹ (щодо сплати податків як фізичною особою чи фізичною особою – підприємцем), статтею 366 (щодо документів податкової та/або фінансової звітності, митних декларацій, податкових накладних, первинних документів, іншої звітності з податків, зборів, обов'язкових платежів), статтею 367 (якщо злочин пов'язаний з порушенням вимог податкового, митного, валютного та іншого законодавства, контроль за

дотриманням якого покладено на контролюючі органи) Кримінального кодексу України [87].

Крім того, державні гарантії та звільнення від відповідальності в межах правового режиму одноразового (спеціального) добровільного декларування також не можуть бути застосовані до:

(1) активів фізичної або юридичної особи, набуття яких містить ознаки кримінального правопорушення, передбаченого статтею 368⁵ Кримінального кодексу України, та/або які підлягають стягненню як необґрунтовані в порядку, встановленому п. 12 розд. III Цивільного процесуального кодексу України;

(2) валютних цінностей, прав вимоги та грошових коштів, позичених третім особам, що відображені в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, у разі встановлення центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, порушення декларантом встановлених пунктами 8 і 9 підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України умов розміщення валютних цінностей у банківських або інших фінансових установах, відсутності договору позики між декларантом та юридичною особою та/або нотаріального посвідчення договору позики між декларантом та іншою фізичною особою, відсутності відповідного документа, що підтверджує право вимоги.

На підставі наведеної норми закону констатуємо, що кримінально-правові гарантії для суб'єктів декларування не мають, так би мовити, абсолютного характеру. Такий висновок ґрунтується на тому, що нормотворець встановлює низку обмежень стосовно застосування таких кримінально-правових гарантій у вигляді звільнення від кримінальної відповідальності за порушення податково-правових норм.

До адміністративно-правових гарантій для суб'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування віднесено неможливість щодо таких осіб розпочинати провадження у справах про адміністративні правопорушення за порушення податкового та валютного законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Окрім

загальної заборони адміністративних проваджень стосовно суб'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування, законодавцем також передбачено адміністративно-правові гарантії й у якості заборони щодо початку адміністративного провадження за відповідними статтями Кодексу України про адміністративні правопорушення – 155⁻¹, 162, 162⁻¹, 163⁻¹ (щодо самозайнятої особи), 163⁻² (щодо самозайнятої особи в частині сплати єдиного податку та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), 163⁻⁴ (щодо самозайнятої особи), 163⁻¹⁵ (щодо самозайнятої особи), 164 (щодо самозайнятої особи), 164⁻¹, 164⁻² (щодо фізичної особи – підприємця), 165⁻¹ (щодо самозайнятої особи), 166⁻⁶ (щодо самозайнятої особи), якщо такі правопорушення пов'язані із придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням зазначених у одноразовій (спеціальній) добровільній декларації об'єктів декларування до 1 січня 2021 року (у межах складу та вартості активів, зазначених у одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як об'єкт і база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування) [87].

З урахуванням указаних нормативних приписів зазначимо, що чимало адміністративно-правових гарантій стосується таких суб'єктів одноразового декларування, як самозайняті особи. У дисертації ми вже звертали увагу на те, що такі платники податків характеризуються певною специфічністю як щодо організації своєї діяльності, так і податково-правового статусу. При цьому такі суб'єкти піддані надмірному податковому тиску з боку держави – у сукупності він становить 41.5 відсотка. Можемо припустити, що держава презюмує доволі високий рівень «тіньової» складової в оподаткуванні таких суб'єктів й саме тому їм надано широкий перелік адміністративно-правових гарантій. Водночас ми ще раз наголосимо на хибності такого підходу з боку держави до таких фізичних осіб-платників податків.

В. О. Рядінська, характеризуючи гарантії для осіб, що мають намір скористатися О(С)ДДАФО щодо належних їм активів, вказує на те, що крім прямих гарантій непритягнення до відповідальності особи, яка має намір

скористається О(С)ДДАФО, визначених у пункті 14 підпункту 9-4 розділу ХХ Податкового кодексу України (ідеться про ті гарантії, які ми позначили як кримінально-правові та адміністративно-правові гарантії), законодавець передбачив низку непрямих гарантій, які закріплюються в окремих елементах правового механізму одноразового (спеціального) декларування [136, с. 129–130]. Зокрема, на переконання вченої для того, аби окреслити коло непрямих гарантій, необхідно звернути увагу на те, що одним із ключових аспектів забезпечення гарантії непритягнення до відповідальності особи, яка має намір скористається амністією капіталів, є правовий режим інформації, яку він зазначає в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації. Фактично, у цій декларації фізична особа зазначає, яке саме майно, активи та доходи отримані ним у результаті порушення податкового та валютного законодавства, а отже, щоб скористатися одноразовим декларуванням, такі особи мають бути впевнені, що потім, коли вони вже сплатять відповідні збори, а держава з часом потребуватиме нових надходжень до бюджету, ця інформація не стане підставою для розслідування порушень ними податкового та валютного законодавства [136, с. 129].

Дійсно, одним із застережень, що виникає серед правників та платників податків – які наслідки для декларантів будуть після завершення процедури одноразового (спеціального) добровільного декларування їх активів, чи не буде держава потім «маніпулювати» тими даними, які відображені у спеціальній податковій декларації платника. За текстом роботи ми акцентуємо на цьому увагу. Як убачається, оцінка наведених ризиків часто залежить від суб'єктивного досвіду взаємодії потенційних декларантів з державними органами. Разом із цим, для того, аби побудувати нову модель взаємодії з платниками податків, держава (в особі контролюючих органів) має діяти максимально добросовісно щодо такої категорії зобов'язаних учасників відносин оподаткування.

На основі проведеного аналізу можемо констатувати, що правовий режим О(С)ДДАФО, упроваджений в Україні як вид податкової амністії,

характеризується певною специфічністю та складністю реалізації. На наше переконання, для того, аби отримати ефективні результати від реалізації такого податково-правового заходу для всіх суб'єктів (як держави, так і платників податків) правовий механізм одноразового (спеціального) добровільного декларування має бути простим, зрозумілим та чітко визначеним.

Після того, як ми розглянули правовий механізм реалізації податкової амністії в Україні у вигляді О(С)ДДАФО, маємо проаналізувати, чи було реалізовано ті цілі, які від самого початку ставилися законодавцем. Як ми вже визначили з тексту дисертації, при упровадженні О(С)ДДАФО були поставлені такі завдання, як-от: підвищення податкової культури громадян; детінізації економіки; залучення додаткових ресурсів для активізації економічного розвитку держави; створення передумов для подальшої імплементації в національне законодавство Плану протидії розмиванню бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS); підготовка до приєднання України до автоматичного обміну фінансовою та податковою інформацією (CRS); створення передумов для звітування щодо контрольованих іноземних компаній (КІК); дати можливість громадянам за «пільговими» умовами самостійно виправити допущені в минулому порушення [98]. Крім того, ми акцентували увагу на тому, що О(С)ДДАФО мало на меті побудувати нову модель взаємовідносин держави та суспільства, при цьому йдеться про підвищення рівня прозорості таких відносин для переходу податкового законодавства та адміністрування податків згідно зі стандартами Європейського Союзу.

На підставі аналізу аналітичної інформації щодо перспективних наслідків податкової амністії констатуємо, що цілей, які ставилися при її впровадженні, не досягнуто. Першочергово планувалося отримати доходи бюджету в розмірі 20 млрд доларів США, проте фактично буде отримано набагато менше. Зокрема, йдеться про те, що наразі задекларовано активів на суму 6,2 млрд грн, а від сплати збору за О(С)ДДАФО до бюджету надійшло 246,6 млн грн [1]. Це свідчить про недосягнення фіскальної мети податкової амністії. Щодо підвищення рівня прозорості та довіри в податкових правовідносинах між

уповноваженими та зобов'язаними їх учасниками, враховуючи те, що одноразові (спеціальні) добровільні декларації подано лише 845 платниками податків, констатуємо, що й цієї мети в результаті проведення О(С)ДДАФО не досягнуто.

На наш погляд, такі результати від впровадження податкової амністії у вигляді О(С)ДДАФО пов'язані з декількома чинниками:

недосконалість правового механізму О(С)ДДАФО. У межах нашого дослідження було виявлено й визначено, у чому саме полягає така недосконалість і яким чином можна покращити правову регламентацію аналізованого правового режиму;

введення воєнного стану в Україні з 24 лютого 2022 року у зв'язку зі збройною агресією росії проти України. Як убачається, зазначений чинник здійснив вирішальний негативний вплив на результати О(С)ДДАФО. Так, воєнний стан суттєво вплинув на національну економіку, зайнятість та добробут населення, рівень інфляції національної грошової одиниці. Крім того, слід відзначити й проблеми бізнесу, пов'язані з релокацією в умовах воєнного стану, пошкодженням активів підприємств тощо. Законодавець, подовжуючи строки О(С)ДДАФО до 1 березня 2023 року, на нашу думку, не врахував таких факторів. Як наслідок, таке подовження не є ефективним для держави;

недостатні гарантії з боку держави для декларантів. Цей чинник нерозривно пов'язаний із недосконалістю правового механізму О(С)ДДАФО. Ідеться, наприклад, про закріплення гарантії анонімності походження відповідних активів декларанта, які вказуються в одноразовій (спеціальній) податковій декларації, і водночас про неможливість її реалізації, оскільки відповідно до положень чинного законодавства для відкриття спеціального рахунку для процедури такого декларування встановлення джерел походження таких активів є обов'язковим, а також про гарантії звільнення від юридичної відповідальності за порушення відповідних податково-правових норм.

Вбачається логічним в цій ситуації внести зміни до підрозділу 9⁴ розділу XX Податкового кодексу України й подовжити термін дії О(С)ДДАФО до

завершення воєнного стану в Україні. При цьому вказані зміни мають знайти своє відображення не лише в терміні дії такого правового режиму, а й у строках сплати збору за таке декларування (у разі обрання декларантом альтернативної ставки збору), термінів придбання державних облігацій України для застосування зменшеної ставки збору. Вважаємо, що за умови доопрацювання існуючого правового механізму та подовження строків його дії можна буде вести мову про досягнення певних цілей, а також про підтримку національної економіки в початковий повоєнний період за допомогою акумульованих грошових коштів.

Висновки до розділу 3

Здійснення характеристики О(С)ДДАФО як виду податкової амністії в Україні, зокрема, дослідження суб'єктно-об'єктного складу одноразового добровільного декларування, визначення порядку та особливостей реалізації такого декларування дозволило дійти низки висновків.

1. Підкреслено, що законодавчо закріплено доволі широке коло об'єктів О(С)ДДАФО. Під час реалізації О(С)ДДАФО виникає багато правозастосовчих неузгодженостей, пов'язаних із відсутністю деталізації особливостей декларування певних об'єктів або ж специфіки суб'єктного складу. Зокрема, законодавець у межах правового механізму О(С)ДДАФО, закріпленого підр. 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України, залишає поза межами своєї уваги питання, пов'язані із визначенням вартості деяких об'єктів (наприклад, земельної ділянки, якщо відсутня експертна грошова оцінка такої ділянки й відсутні дані у відповідному правовстановлюючому документі); бази для нарахування збору за таке декларування (коштовні прикраси, зброя, кілька земельних ділянок у власності тощо), або ж декларантів (наприклад, коли йдеться про майно, яке знаходиться у спільній у спільній сумісній власності без поділу на частки; коли певні об'єкти декларування отримуються у спадок тощо). Такий підхід нормотворця суттєво ускладнює процедуру

правозастосування податкових норм, які регламентують процедуру О(С)ДДАФО.

2. На основі аналізу об'єктів О(С)ДДАФО зроблено висновок про віднесення до переліку таких об'єктів віртуальних активів. Доведено, що незважаючи на формальну належність зазначених активів до об'єктів О(С)ДДАФО амністувати їх неможливо. Першочергово це пов'язано із ненабуттям чинності Законом України «Про віртуальні активи» через відсутність розробленого та прийнятого парламентом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами».

3. Аргументовано недоцільність включення самозайнятих осіб – платників податків до кола потенційних суб'єктів О(С)ДДАФО. З огляду на наявне податкове навантаження для такої категорії платників податків запропоновано змістовно переглянути підходи до правових механізмів оподаткування доходів самозайнятих осіб. Зокрема, ідеться про впровадження занижених ставок оподаткування доходів самозайнятих осіб, зокрема тих, які провадять незалежну професійну діяльність, чи впровадження спеціального податкового режиму для них сприяло б досягненню балансу приватних та публічних інтересів у податкових правовідносинах. За допомогою такого підходу забезпечуватиметься: досягнення транспарентності взаємовідносин таких платників податків й контролюючих органів, формування довірчих відносин між уповноваженими та зобов'язаними суб'єктами податкових відносин, детінізація коштів таких платників та досягнення регулярного, своєчасного та повного надходження коштів від сплати податків до бюджетів різних рівнів.

4. Доведено, що механізм реалізації досліджуваного виду податкової амністії передбачає сплату збору за О(С)ДДАФО. Такий збір відрізняється від зборів податкового характеру, включених до податкової системи України:

а) він становить одноразовий платіж, що має обов'язковий характер – без сплати збору реалізація процедури одноразового добровільного декларування

неможлива. Фактично сплата збору за одноразове добровільне декларування є однією із стадій реалізації процедури такого виду податкової амністії в Україні;

б) розмір збору: (1) розраховується самостійно суб'єктом одноразового добровільного декларування; (2) залежить від вартості того об'єкта, що декларується; (3) диференціюється з урахуванням відповідних ставок, передбачених за певні об'єкти одноразового добровільного декларування;

в) сума збору обов'язково фіксується у спеціальній добровільній декларації.

4. Установлено, що законодавчо закріплено альтернативний перелік ставок збору за одноразове добровільне декларування. При цьому ставка є диференційованою залежно від виду активу, що декларується платниками податків. Констатовано, що з метою забезпечення балансу приватних та публічних інтересів платнику податків дозволяється сплачувати суму збору за одноразове добровільне декларування активів фізичних осіб у розстрочку. На основі аналізу процедури розстрочення у, так би мовити, звичайному режимі регулювання податкових відносин та цієї ж процедури при реалізації одноразового добровільного декларування зроблено висновок про їх суттєві відмінності.

6. Розстрочення, передбачене статтею 100 Податкового кодексу України різниться від розстрочення, яке може бути реалізовано платником податків при одноразовому (спеціальному) добровільному декларуванні. Доведено, що процедура розстрочення відрізняється за:

(1) предметом розстрочення: при звичайному режимі йдеться про розстрочення зобов'язань або податкового боргу платника податків, а при одноразовому добровільному декларуванні – про суму збору, яку має сплатити декларант за реалізацію цієї процедури;

(2) строками розстрочення: традиційно – рівними частинами на певний строк або одноразово у повному обсязі; при декларуванні – три роки;

(3) вигодою для держави: традиційно – сплата відсотків (процентів) у розмірі 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, що діє на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу; при декларуванні – передбачається збільшений розмір ставки збору за таке декларування залежно від об'єкта, що декларується;

(4) нормативними підставами застосування: традиційно – заява платника податків та договір, у якому визначаються умови такого розстрочення; при декларуванні – додаткових підстав не передбачено;

(5) процедурою реалізації: традиційно – подання заяви платником податків; при декларуванні – вибір декларанта ставки збору, що передбачає сплату платежу трьома рівними частинами в установлені чинним законодавством строки.

Підкреслено, що підхід до регламентації процедури розстрочення, який застосовується при одноразовому добровільному декларуванні активів фізичних осіб, не характерний для податково-правового регулювання в Україні.

7. Встановлено стадійність реалізації правового механізму одноразового добровільного декларування. Такі стадії можна поділити на 2 групи: а) нормативні, тобто такі, що визначені законодавчо; б) внутрішньоорганізаційні – ті, що безпосередньо залежать від внутрішнього переконання, волі та розсуду платника податків.

Серед нормативних виокремлено такі стадії як: 1) розміщення коштів на поточних рахунках із спеціальним режимом використання в банках України; 2) подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації платника податків. При цьому зазначимо можливість декларанта подати уточнювальну одноразову (спеціальну) податкову декларацію; 3) обрання строків сплати, ставки та розрахунок суми збору за одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб; 4) сплата збору за одноразове добровільне декларування; 5) перевірка одноразової (спеціальної) добровільної декларації платника податків (в межах цієї стадії відбувається проведення камеральної

перевірки декларанта). За підсумками реалізації вказаних стадій здійснюється звільнення від відповідальності за порушення податково-правових норм.

До внутрішньоорганізаційних стадій одноразового добровільного декларування активів фізичних осіб запропоновано віднести такі як: прийняття рішення про участь у процедурі одноразового добровільного декларування; вибір об'єктів декларування та визначення їх вартості й, відповідно, від цього безпосередньо залежить сума збору, яка буде сплачена до бюджету. Розглядувані стадії нерозривно пов'язані із рівнем правосвідомості та добросовісності платника податків, а також важливе значення має ступінь довіри платника податків до держави в особі контролюючих органів.

8. Обґрунтовано, що перевірка спеціальних податкових декларацій – обов'язкова стадія реалізації процедури такого виду податкової амністії як одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб. Проведення камеральної перевірки в режимі податкової амністії відрізняється від звичайного порядку проведення таких перевірок за: (1) строками проведення; (2) оформленням результатів; (3) наявністю прив'язки до збору за декларування; (4) додаткові повноваження контролюючих органів (у межах перевірки достовірності інформації, яка міститься у такій декларації).

9. Підкреслено, що правовий механізм реалізації О(С)ДДАФО як виду податкової амністії, впровадженого в Україні, характеризується певною схожістю із правовим механізмом податку та/або збору. У межах такого механізму визначаються як основні (базові) елементи, так і особливості його реалізації.

10. Наголошено на тому, що законодавчо регламентовано комплексний механізм одноразового добровільного декларування, у якому віднайшли закріплення такі елементи як:

суб'єкт декларування – фізичні особи – платники податків;

об'єкти декларування – ті види активів, які підлягають декларуванню;

ставка декларування – диференціюється залежно від виду того активу, що декларується;

база оподаткування – закріплено особливості визначення бази для кожного з таких об'єктів декларування;

строки сплати збору до бюджету;

можливість розстрочення / відстрочення строків сплати збору до бюджету за реалізацію процедури одноразового (спеціального) добровільного декларування;

правові наслідки для суб'єктів такого декларування.

11. На основі аналізу результатів проведення в Україні О(С)ДДАФО констатовано, що його цілей досягнуто не в повному обсязі, що обумовлюється недосконалістю правового механізму, збройною агресією росії проти України, що відбулася під час проведення такого декларування, та недостатністю гарантій від держави для фізичних осіб-суб'єктів О(С)ДДАФО.

Аргументовано, що правовий механізм цього режиму повинен бути вдосконалений шляхом:

а) деталізації: визначення вартості окремих об'єктів О(С)ДДАФО; бази для нарахування збору (при декларуванні окремих об'єктів); або ж кола декларантів (наприклад, коли власниками об'єкта є декілька осіб й частка кожної особи не виділена)

б) подовження строків сплати збору за таке декларування (у разі обрання декларантом альтернативної ставки збору). Наразі законодавець визначає певні строки (або чітко встановлені дати), до настання яких декларант має сплатити відповідну частину суми збору. У випадку подовження терміну дії правового режиму О(С)ДДАФО до завершення воєнного стану в Україні (фактично, на невизначений термін) строки сплати збору за таке декларування також мають бути продовжені;

в) передбачити більш ефективні гарантії: непритягнення декларантів до фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, що стали джерелом походження активів, які

висвітлюються в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації; анонімності джерел походження відповідних активів тощо;

Зазначені зміни вбачається логічним внести до підр. 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України. Вважаємо, що за умови доопрацювання наявного правового механізму та подовження строків його дії можна буде вести мову про досягнення певних цілей, а також про підтримку національної економіки в початковий повоєнний період за допомогою акумульованих грошових коштів.

ВИСНОВКИ

На основі аналізу чинного законодавства України, зокрема податкового, практики його застосування й теоретичного осмислення наукових напрацювань вітчизняних і зарубіжних дослідників у відповідних галузях знань визначено сутність такого виду податкової амністії як одноразове добровільне декларування активів фізичних осіб. Сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на вдосконалення національного податкового законодавства стосовно регламентації зазначеного різновиду податкової амністії. Основні з них такі.

1. Доведено, що податкова амністія є галузевою амністією, якій притаманні такі характеристики: 1) становить акт прощення осіб, які вчинили порушення податково-правових норм; 2) якщо особи вчинять певні, визначені законодавцем дії, він отримує прощення (умовний характер податкової амністії); 3) специфічність правового регулювання – відсутність у кодифікованому нормативному акті загальних положень про проведення податкових амністій; 4) податкова амністія виключає індивідуалізацію суб'єктів – її впровадження стосується певних категорій платників податків; 5) різновекторність, за якої досягається виконання: фіскальної функції – наповнення дохідних частин державного та місцевих бюджетів й можливість здійснювати фінансування певних видатків в кризові періоди для країни; стабілізаційної функції – виведення коштів з тіньового сектору до реального сектору економіки; стимулюючої функції – активація виробничих процесів за рахунок додаткового надходження капіталу; превентивної функції – встановлення у подальшому більш сурових покарань за податкові правопорушення; 6) добровільність участі платників податків у податковій амністії й можливість їх включення у процедуру податкової амністії в будь-який момент (в межах темпорального періоду її дії); 7) умовний характер – реалізація податкової амністії можлива лише за умови виконання певних вимог на користь держави (подання спеціальної декларації, сплата збору до бюджету, податкові

перевірки та ін.); 8) за підсумками реалізації податкової амністії платник податків звільняється від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства. Встановлено недоцільність закріплення у Податковому кодексі України положень щодо особливостей звільнення від кримінальної та адміністративної відповідальності за податкові правопорушення; 9) анонімність щодо джерел походження активів (доходів) не потрібно вказувати звідки такі доходи надійшли; 10) має свою власну процедуру (порядок) реалізації.

2. Установлено, що при реалізації податкової амністії зазвичай переслідується багатоаспектна мета, яка полягає в реалізації низки функцій. До таких функцій віднесено: а) фіскальну функцію – передбачає наповнення дохідних частин державного та місцевих бюджетів й можливість здійснювати фінансування певних видатків в кризові періоди для країни; стабілізаційну функцію – виведення коштів з тіньового сектору до реального сектору економіки; стимулюючу функцію – охоплює активацію виробничих процесів за рахунок додаткового надходження капіталу; превентивну функцію – встановлення у подальшому більш сурових покарань за податкові правопорушення.

3. Обґрунтовано підхід до класифікації податкової амністії. Запропоновано поділяти податкову амністію на види за такими критеріями: тривалість, залежність від виду нормативно-правового регулювання, наявність обов'язку проведення перевірки в межах реалізації податкової амністії, територія поширення, доходи фізичних осіб, заходи, передбачені програмою податкової амністії, вид податків, за якими проводиться така амністія; відповідальність, від якої звільняються платники податків.

4. Аргументовано, що за роки існування незалежності в Україні податкова амністія була впроваджена у таких її видах як податковий компроміс та одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб. Проаналізовано правові механізми зазначених різновидів податкової амністії, з урахуванням проведеного аналізу підкреслено їх нетотожність. Вони різняться

за: (1) колом осіб, на яке розповсюджується механізм податкової амністії; (2) ставкою (розміром) збору, який має бути сплачений до бюджету за реалізацію певного виду податкової амністії; (3) строком дії такого режиму; (4) перевітками, які можуть проводити контролюючі органи при реалізації механізму податкової амністії.

5. О(С)ДДАФО як вид податкової амністії має такі особливості:

1) розповсюджується на фізичних осіб (на резидентів та нерезидентів), у тому числі на самозайнятих осіб;

2) передбачає гарантії звільнення суб'єктів декларування від відповідальності за порушення податкового, валютного, кримінального та адміністративного законодавства;

3) обмежена темпоральна дія декларування

4) ставки диференціюються залежно від об'єкта декларування;

5) можливість використання розстрочки при сплаті збору за таке декларування;

6) декларована анонімність джерел одержання або набуття об'єктів декларування;

7) передбачення заходів запобігання легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом;

9) застосування методів контролю інформації, поданої в одноразовій спеціальній добровільній декларації.

6. Установлено, що О(С)ДДАФО в Україні має багатоаспектну мету:

утвердження світових стандартів у сфері оподаткування в національному податковому законодавстві, а також повноцінного входження України до Європейського співтовариства;

легалізація доходів платників податків;

поповнення бюджету грошовими коштами;

формування умов для чесного ведення бізнесу;

запобігання відтоку коштів у низькоподатковій юрисдикції;

детінізація національної економіки країни;

забезпечення підтримки національної економіки та підтримки бізнесу, надходжень до бюджетів безпосередньо в умовах воєнного стану;

репарація капіталів, аби повернуті кошти працювали на власника та на економіку нашої держави;

побудова довірчих відносин платників податків та контролюючих органів. Запропоновано вказані цілі поділяти на дві групи економічні (ті, що пов'язані з економікою країни, грошовими коштами платників податків) та організаційно-імплементаційні (ті, які пов'язані з певними заходами, що позитивно впливатимуть у подальшому на національну економіку держави).

7. Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Плану дій BEPS), який виступає підґрунтям для реалізації такого виду податкової амністії як О(С)ДДАФО в Україні, спрямованого на досягнення оптимального балансу публічного та приватного інтересів у податкових правовідносинах. Необхідною умовою досягнення такого балансу є добросовісність учасників податкових відносин (як зобов'язаних, так і уповноважених), що виявляється у розумній, перспективній та доцільній оптимізації відносин оподаткування, забезпечення чого можливо, в тому числі, шляхом здійснення заходів з «прощення» державою порушень платниками податків податково-правових норм, обумовлених невваженою податковою політикою країни в минулому.

8. Правовий механізм О(С)ДДАФО передбачає надання відповідних державних гарантій. Останніми виступає звільнення декларантів від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, що стали джерелом походження таких активів, за умови сплати одноразового збору. Доведено, що закріплення гарантій звільнення платників податків від адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, що стали джерелом походження таких активів, у нормах Податкового кодексу України, є необґрунтованим, оскільки податкове законодавство може регламентувати лише звільнення від фінансової відповідальності, а звільнення від адміністративної/кримінальної

відповідальності повинно закріплюватися в нормах адміністративного/кримінального законодавства.

9. Констатовано наявність законодавчих колізій щодо регламентації положень про анонімність джерел одержання (набуття) декларантом об'єктів декларування. Така колізійність полягає в тому, що, з одного боку, законодавець регламентує положення щодо анонімності джерел одержання (набуття) об'єктів декларування, тобто тих активів, які декларує відповідний платник податків, а з іншого боку, покладає на банк зобов'язання перевірити походження коштів, що декларуються, у процесі фінансового моніторингу.

10. Аргументовано, що однією зі стадій реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб є сплата збору за таке декларування, який різниться від зборів податкового характеру, включених до податкової системи України, з огляду на його змістові характеристики. До таких відмінних характеристик належать: одноразовість сплати; варіативність ставок збору в межах відповідного об'єкта декларування; можливість платника податків – декларанта обрати оптимальну для нього ставку збору та строки його сплати; фіксація суми такого збору у відповідній спеціальній податковій декларації.

11. На підставі аналізу процедури розстрочення при проведенні одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб в Україні доведено, що така процедура не є тотожною загальній процедурі розстрочення, застосовуваній у податково-правовому регулюванні.

Така нетотожність зумовлена відмінним (и): (1) предметом розстрочення; (2) підставами для застосування; (3) позитивними наслідками для держави, які мають місце вже після реалізації такої процедури; (4) строками; (5) процедурою здійснення розстрочення.

12. Установлено, що процедура реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб диференціюється на такі стадії як: нормативні та внутрішньо-організаційні. Нормативними стадіями є розміщення коштів на поточних рахунках із спеціальним режимом

використання в банках України; подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації; обрання строків сплати, ставки та розрахунок суми збору за О(С)ДДАФО; сплата збору за одноразове добровільне декларування; перевірка одноразової (спеціальної) добровільної декларації платника податків (в межах цієї стадії відбувається проведення камеральної перевірки декларанта)). Внутрішньо-організаційні стадії безпосередньо залежать від внутрішнього переконання, волі та розсуду платника податків: прийняття рішення про участь у процедурі одноразового добровільного декларування; вибір об'єктів декларування та визначення їх вартості, що безпосередньо впливає на розмір суми збору, яка буде сплачена до бюджету. Вони мають різне підґрунтя для реалізації. Водночас безпосередньо у своїй єдності сукупність таких стадій якраз і дозволяє досягти ефектуатції мети такого виду податкової амністії в Україні.

14. З метою вдосконалення правового режиму реалізації податкової амністії й, зокрема, такого її виду, як О(С)ДДАФО, необхідно:

1) внести зміни до Податкового кодексу України:

– у статті 14 закріпити таке визначення податкової амністії в такій редакції:

«Податкова амністія – це податково-правовий інститут, що передбачає спеціальний порядок звільнення платників податків (або окремих їх категорій) від фінансової відповідальності за порушення податково-правових норм, має темпорально обмежений період дії й вимагає від платників податків вчинення зустрічних дій на користь держави».

– внести зміни до підр. 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України й продовжити термін дії одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб до завершення воєнного стану в Україні. При цьому вказані зміни мають знайти своє відображення не лише щодо терміну дії такого правового режиму, а й строків сплати збору за таке декларування (у разі обрання декларантом альтернативної ставки збору), термінів придбання державних облігацій України для застосування зменшеної ставки збору;

2) розробити Положення Національного банку України «Про порядок відкриття та ведення спеціальних поточних рахунків в національній та іноземних валютах, банківських металах для одноразового (спеціального) добровільного декларування», у якому закріпити порядок відкриття та подальшого управління відповідними рахунками й передбачити можливість платника податків–декларанта відкривати відповідні рахунки без проведення фінансового моніторингу й додаткових перевірок джерел походження коштів та інших його активів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 1 березня завершується податкова амністія в Україні: що це означає.
URL: <https://pmg.ua/economy/113578-1-bereznya-zavershuyetsya-podatкова-amnistiya-v-ukraini-shho-ce-oznachaye>
2. BEPS в Україні. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf
3. Bonnie G. Ross FEDERAL TAX AMNESTY: REFLECTING ON THE STATES' EXPERIENCES. The Tax Lawyer. Vol. 40, No 1 (Fall 1986). P. 145–184.
URL: <https://www.jstor.org/stable/20769148>
4. Carla Marchese (2014) Tax Amnesties. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2405812
5. Country-by-Country Exchange Relationships: OECD (2018).
6. Dmytryk, O., Kobylnik, D., Sereda, O., Isaiev, A., Kotenko, A. Improving the governance and legal framework for implementing financial and fiscal innovation in a digitalized environment. Eastern-European Journal of Enterprise Technologies, 2022, 5 (13–119). P. 108–116.
7. Dmytryk, O., Sereda, O., Tokarieva, K., Damirchyiev, M., Zinovatna, I. Devising ways to improve the financial and tax mechanisms for overcoming the socio-economic crisis caused by martial law. Eastern-European Journal of Enterprise Technologies. 2022, 6 (13–120). P. 20–28.
8. Dmytryk, O., Tokarieva, K., Kobylnik, D., Kotenko, A., & Makukh, O. (2022). Tax amnesty as a means of fulfillment of BEPS requirements for implementation of tax transparency: Experience of Ukraine and EU countries. Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues, 25(S4), 1–13.
9. Dmytryk, O.O., Kostenko, Y.O., Monaienko, A.O., Riadinska, V.O., Soldatenko, O.V. State legal forms of interaction with debt obligations and state losses. Journal of Advanced Research in Law and Economics, 2020, 11(2). P. 342–348.

10. Fiscal amnesty for interest and tax penalties. Eurofound EU PolicyWatch. URL: https://static.eurofound.europa.eu/covid19db/cases/RO-2020-20_1843.html
11. Grossman, G. M., Katz, M. L. (1983) Plea bargaining and social welfare. *The American Economic Review*, 73. P. 749–757.
12. Is Tax Amnesty the Only Option for the Government Today? URL: <https://macroeconomicdashboard.feb.ugm.ac.id/is-tax-amnesty-the-only-option-for-the-government-today/>
13. Kovalchuk, O. (2021) Tax Amnesty: Essence, Features and Features of Application in Ukraine. *European Reforms Bulletin*. No 4, 96–99.
14. Marchese, C., Cassone, A (2000) Tax amnesty as price-discriminating behavior by a monopolistic government. *Euro. J. Law Econ.* 9, 21–32.
15. Mr. Eric Le Borgne and Ms. Katherine Baer (2008) Tax Amnesties Theory, Trends, and Some Alternatives. URL: <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781589067363/ch002.xml>
16. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>
17. Oleksandr O. Bryhinets, Ivo Svoboda, Oksana R. Shevchuk, Yevgen V. Kotukh, Valentyna Yu. Radich. Public value management and new public governance as modern approaches to the development of public administration. Special Edition—2020. Núm. 42 (2020). URL: <http://revista.sangregorio.edu.ec/index.php/REVISTASANGREGORIO/article/view/1568/20-OLAKSANDR>.
18. Riadinska V. and others (Igor L. Samsin, Nataliia M. Kovalko, Halyna S. Andrushchenko and Oksana V. Soldatenko). Credit Activity Legal Regulation of Commercial Banks. *Review of Economics and Finance*. 2022. № 20. P. 385–392.
19. Tax amnesty: legalization of unofficial income. URL: <https://patriot.legal/en/podatкова-amnistiya-legalizatsiya-neofitsijnyh-prybutkiv/>

20. Tutty Nuryati, Pratama Bayu Tax Amnesty as a Contribution to the Improvement of Taxpayers' Compliance. URL: <https://www.atlantispress.com/proceedings/aicar-18/55913672>
21. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими : дис. ... канд. юрид. наук:12.00.07. Харків, 2009. 197 с.
22. Баранникова И.Г. Амнистия как институт конституционного права. URL: <http://www.blog.servitutis.ru/?p=277>
23. Безпалько І.Р. Податкова амністія доходів населення: перспективи для України. Наукові записки Української академії друкарства. 2011. № 3. С. 30–39. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nz_2011_3_7
24. Белова Т. А. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Саратов, 2015. 29 с.
25. Березовський А. А. Кримінологічні основи амністії: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Одеса, 2007. 21 с.
26. 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.
27. Бондаренко І. М. Міркування щодо визначення суб'єктів інституту одноразового (спеціального) добровільного податкового декларування. Право України. Том. 10. С. 192–201.
28. Браславський Р. Г. Принципи податкового права: автореферат дис. ... докт. наук: 12.00.07. 2019. 42 с. URL: http://phd.znu.edu.ua/page/aref/07_2019/braslavs--kii--_avtoreferat.pdf
29. Браславський Р. Г. Принципи податкового права: дис. ... докт. юрид. наук:12.00.07. Запоріжжя, 2019. 444 с.
30. Важливо знати: Що таке «податкова амністія»? URL: <https://vl.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/615153.html>

31. Велика українська юридична енциклопедія: в 20 т. Т. 6. Фінансове право. Харків: Право, 2020. 616 с.
32. Витяг про оцінювачів земельних ділянок. Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/service/vityag-pro-otsinyuvachiv-zemelnykh-dilyanok#:~:text=%D0%95%D0%BA%D1%81%D0%BF%D0%B5%D1%80%D1%82%D0%BD%D0%B0%20%D0%B3%D1%80%D0%BE%D1%88%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%BE%D1%86%D1%96%D0%BD%D0%BA%D0%B0%20%D0%B7%D0%B5%D0%BC%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B8%D1%85%20%D0%B4%D1%96%D0%BB%D1%8F%D0%BD%D0%BE%D0%BA,%D0%B4%D1%96%D0%BB%D1%8F%D0%BD%D0%BE%D0%BA%20%D1%82%D0%B0%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%20%D0%BD%D0%B0%20%D0%BD%D0%B8%D1%85>.
33. Вишемирський М. І. Податкові пільги за податковим законодавством України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 205 с.
34. Військові ОВДП. URL: https://mof.gov.ua/uk/local_bonds_issued_during_the_war_time-572
35. Вітліна М.О., Шульга Т.М. Міжнародні заходи протидії ухиленню від сплати податків. Порівняльно-аналітичне право. 2019. № 1. С. 178– 180
36. Голосніченко Д.І. Кримінологічні проблеми боротьби з порушеннями податкового законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.08. Київ, 1998. 20 с.
37. Голотняк-Пенкальська М.В. Актуалізація необхідності діалогу платника податків та податкового органу. Young Scientist. 2020. № 6 (82). С. 55– 61.
38. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород, ТОВ "РІК-У". 2020. 420 с.
39. Грінь А.А. Дискреційні повноваження органів виконавчої влади України та їх реалізація: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. 20 с.

40. Деревянко Б.В., Шеремет О.О. Легалізація активів у порядку одноразового (спеціального) добровільного декларування в Україні як спроба поєднання публічних і приватних інтересів. URL: <https://epub.chnpu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8065/1/Легалізація%20активів%20у%20порядку.pdf>.
41. Дмитрик О.О., Рядінська В.О. Оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності: досвід України та Естонії. Право та інновації. 2023. № 1 (41). С. 125–131.
42. Дмитрик О.О. Зміст та класифікація фінансових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2003. 187 с.
43. Ємельянова О. О. Процедури погашення податкового боргу: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2017. 198 с.
44. Желтобрюх І. Л. Розсуд в податковому правозастосуванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2016. 201 с.
45. Житний О.О. Проблеми реалізації принципу гуманізму в деяких інститутах кримінального права України. Вісник Харківського Національного університету внутрішніх справ. Харків, 2005. Вип. 29. С. 19–24.
46. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПС України. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=29969>
47. Збірник витягів з рішень Європейського суду з прав людини, рекомендованих для вивчення при підготовці до письмового анонімного тестування у межах іспиту для кваліфікаційного оцінювання суддів на відповідність займаній посаді. 2018. URL: <http://www.nsj.gov.ua/files>
48. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text>
49. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Одес. нац. юрид. акад. Одеса, 2009. 36 с.

50. Каленяк Р.В. Амністія капіталу як економіко-правовий засіб прискорення суспільно-економічного розвитку. Сучасні питання економіки і права. 2012. № 2. С. 86–92.
51. Кармаліта М.В. Захист інформації платників податків у контексті впровадження електронних податкових перевірок. Інституційні перетворення у фіскальній системі України: матеріали круглого столу (м. Хмельницький, 12–13 травня 2017 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2017. С. 34–37.
52. Кармаліта М.В. Правове забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2020.
53. Кобильнік Д.А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні. *Теорія та практика правознавства*. 2015. Вип. 2(8). С. 1–10.
54. Кобильнік Д. А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект): дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 443 с.
55. Ковальчук О. К. Деякі особливості застосування податкової амністії в Україні. *Право та державне управління*. 2022. № 2. С. 324 – 330.
56. Ковальчук О. К. Дискусійні аспекти реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб. Інноваційний процес: виклики воєнного часу, проблеми, перспективи євроінтеграції: зб. наук. праць за матеріалами Круглого столу (м. Харків, 9 грудня 2022 року). Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2022. С. 110–118.
57. Ковальчук О.К. Об'єкт одноразового (спеціального) добровільного декларування як один з елементів його правового механізму. Сучасні проблеми правової системи та державотворення в Україні: матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 25–26 лютого 2022 року. Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2022. С. 42–46.

58. Ковальчук О.К. Одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб як вид податкової амністії в Україні: загальна характеристика. Держава та регіони. Серія: Право. 2022. № 1.

59. Ковальчук О.К. Особливості подання декларації при реалізації одноразового (спеціального) декларування активів фізичних осіб. Право та інновації. 2022. № 4 (40). С. 95–100.

60. Ковальчук О.К. План BEPS та одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб в Україні: точки перетину. Цифрові трансформації України 2022: виклики та реалії : зб. наук. праць за матеріалами III Круглого столу (м. Харків, 30 вересня 2022 року) / за ред. К. В. Єфремової. Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2022. С. 130–139.

61. Ковальчук О. К. Реалізація податкової амністії в Україні: проблеми та перспективи. Актуальні проблеми господарської діяльності в умовах розбудови економіки Індустрії 4.0 : зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України за матеріалами II круглого столу (м. Харків, 29 квітня 2022 року) / за ред. О. О. Дмитрик, К. О. Токаревої. Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2022. С. 113-118.

62. Ковальчук О.К. Характеристика одноразового спеціального (добровільного) декларування активів фізичних осіб в контексті реалізації Плану BEPS в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 7. С. 583–586.

63. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.

64. Концепція «Індустрія 4.0»: проблеми впровадження і окремі правові аспекти її реалізації в Україні: монографія / Є. М. Білоусов, І. В. Борисов та ін.; за ред. С.В. Глібка. Харків: НДІ прав. забезп. інновац. розвитку НАПрН України, 2021. 200 с.

65. Коротина В.Л. Специфика конфликтов в налоговой сфере. Известия Саратовского ун-та. 2013. Т. 13. Вып. 4(2). С. 638–642.

66. Котенко А. М. Договірні відносини у сфері фінансово-правового регулювання: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2012. 198 с.

67. Кримінальний кодекс України: Закон України від 5.04.2001 № 2341-III. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 25–26. Ст. 131.
68. Криницький І.Є. Податкова амністія та податкова пільга: проблема співвідношення. Право та управління. 2012. № 3. С. 228–240.
69. Куксенко С.І. Особливості та сутність «одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів» як різновиду «податкової амністії». Правова держава. 2021. № 43. С. 94–103
70. Кухар О.В. Співвідношення принципів індивідуалізації та консолідації при виконання податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2006. 208 с.
71. Кучерявенко М.П., Смичок Є.М. Податковий компроміс: платити неможливо залишити. Фінансове право. 2014. № 3. С. 44–48.
72. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Т. III. Учение о налоге. Харьков: Легас; Право, 2005. 600 с.
73. Макух О.В. Нові підходи до визначення порушення податкового законодавства. Право та інновації. 2021. № 2 (34). С. 75–81.
74. 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>
75. Макух О.В. Динаміка фінансових правовідносин: методологічний аспект: дис... докт. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 410 с.
76. Мировой опыт амнистии капиталов. Қолданылған материалдарға міндетті түрде www.24.kz сайтына гиперсілтеме берілуі тиіс. URL: <http://pnk.kg/index.php/legalizatsiya-dokhodov-i-imushchestva/158-mirovoj-opyt-amnistii-kapitala> (дата звернення: 24.05.2017).
77. Міністерство фінансів та Національний банк оприлюднюють проект Закону із запровадження Плану дій BEPS в Україні. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/ministerstvo-finansiv-ta-natsionalniy-bank-oprilyudnyuyut-proekt-zakonu-iz-zaprovadjennya-planu-diy-beps-v-ukrayini>

78. Ніколаєно Т. Амністія та помилювання як підстави звільнення від кримінальної відповідальності за покарання. Кримінальне право. 2009. № 9. С. 68–71.

79. Об амнистии граждан Республики Казахстан в связи с легализацией ими денег: Закон Республики Казахстан от 2.04.2001 № 173-II. URL: http://www.google.com.ua/url?url=http://www.eurasiangroup.org/Zakon_ob_amnistii_2.doc&rct=j&q=&esrc=s&sa=U&ei=2FcZVaPZD4GtUJeqgsgB&ved=0CBMQFjAA&usg=AFQjCNH8Unkw7qP7bc-Z45XshEOyusEjG3w

80. Палій О.Л. Податковий компроміс як варіант податкової амністії. URL: <http://www.viche.info/journal/4640/>.

81. Пацурківський П. П. Правова природа оціночних понять «справедливість», «добросовісність» і «розумність» у Податковому кодексі України. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія Право. Вип. 67. 2021. С. 208–214.

82. Пепеляєв С.П. Європейський правовий гуманізм як чинник реформування кримінально-процесуального права України: дис. ... канд. юрид. наук:12.00.12 / Національна академія внутрішніх справ України. Київ, 2005. 182 с.

83. Передвиборча програма кандидата на пост Президента України В. Зеленського. URL: <https://program.ze2019.com/>. (дата звернення 01.10.2022).

84. План дій BEPS в Україні. URL: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/>

85. Погребняк С.П. Основоположні принципи права: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.01 / Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. Харків, 2009. 39 с.

86. Податкова амністія як елемент детінізації економіки забезпечує легалізацію активів і сплату податків. URL: <https://km.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-501271.html>

87. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n18939>

88. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар : у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка та І. М. Темкіжева. Харків : Право, 2012. Ч. 1. 810 с.
89. Податкові спори в адміністративному судочинстві: збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 року). Київ: «Компанія „BAITE“», 2022 р. 240 с. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf
90. Податкову амністію подовжено до 1 березня. Чому нею варто скористатися? URL: <https://vkr.ua/publication/podatkovu-amnistiyu-podovzhenodo-1-bereznya-chomu-neyu-varto-skoristatisya>
91. Поліщук Я.В. Елементи податку і збору та місце ставки в їх системі. Право і суспільство. 2017. № 6. Ч. 2. С. 131 – 138.
92. Поплевічева Н.Г. Роль держави в запровадженні фінансової амністії. Теорія та практика державного управління. 2010. Вип. 3. С. 300–307.
93. Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: наказ Міністерства доходів і зборів від 10.10.2013 р. № 574. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13#Text>
94. Постанова Верховного Суду від 18.06.2019 р. у справі № 804/1606/17. URL: <https://news.dtki.ua/law/jurisprudence/56751-prezumpciya-dobrosovisnosti-platnika-podatkov-yak-dovodit-yiyi-dfs>
95. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 23.07.2020 р. у справі №826/6806/17. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=90590983&red=1000038f53b6004ebf323996110d11e6e07be7&d=5>
96. Постанова КАС Верховного Суду у справі № 2а-7067/11/1370 від 19.05.2020 р. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/89295805>
97. Постанова КАС Верховного Суду у справі № 808/5315/14 від 15.10.2020 р. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/92201586>

98. Пояснювальна записка до проекту Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету" від 09.03.2021 № 5153-3. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/GI04595A>

99. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 1210 від 30.08.2019 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1210&skl=10

100. Приходько І. В. Генезис інституту амністії в праві. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2017. № 2. С. 100–103.

101. Приходько І. В. Зарубіжний досвід проведення податкових амністій. *Наука і правоохорона*. 2014. № 3. С. 409–413.

102. Приходько І. В. Сутність податкової амністії та її співвідношення з поняттями «економічна амністія», «фінансова амністія» та «амністія капіталів». *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2017. Вип. 43. Том 2. С. 75–80.

103. Приходько І.В. Інститут податкової амністії та його місце в податковому праві : монографія. Київ, Видавничий дім «Гельветика», 2018. 220 с.

104. Приходько І.В. Податкові амністії в СРСР: погляд у минуле *Юридическая наука в условиях евроинтеграции Украины и Молдовы: современные ориентиры правового развития*, м. Кишинев, 24–25 березня 2017 року. Кишинев: Iulian, 2017. С. 130 – 132.

105. Про амністію у 2016 році: Закон України від 22.12.2016 р. № 1810-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1810-19#Text>

106. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23.02.2006 № 3477–IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

107. Про віртуальні активи: Закон України від 17.02.2022 р. № 2074-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text>

108. Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 465-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1147>

109. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження разового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами свого майна та сплати одноразового внеску до бюджету: Закон України від 15.06.2021 р. № 1539-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text>

110. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо звільнення від оподаткування благодійної допомоги, виплаченої на користь членів сімей поранених та загиблих учасників бойових дій під час участі у відсічі збройній агресії та забезпеченні національної безпеки України: Закон України від 15.08.2022 р. № 2516-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2516-20#n23>

111. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 р. № 1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text>

112. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

113. 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 25.12.2014 р. № 63-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/63-19#Text>

114. Про внесення зміни до підрозділу 9-4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо уточнення деяких питань одноразового (спеціального) добровільного декларування: Проект Закону від 16.02.2023 р. № 9023. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41371>

115. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text>

116. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text>

117. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>

118. Про застосування амністії в Україні: Закон України від 1.10.1996 р. № 392/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/392/96-%D0%B2%D1%80#Text>

119. Про затвердження Положення про здійснення установами фінансового моніторингу: Постанова Правління Національного банку України від 28.07.2020 № 107. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0107500-20#Text>

120. Про затвердження Положення про порядок відкриття та ведення поточних рахунків із спеціальним режимом використання в національній та іноземних валютах, банківських металах для цілей одноразового (спеціального) добровільного декларування: Постанова Правління Національного банку України від 05.08.2021 р. № 83. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0083500-21#Text>

121. Про затвердження форми одноразової (спеціальної) добровільної декларації та Порядку її подання: наказом Міністерства фінансів України від 02.08.2021 р. № 439. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1090-21#Text>

122. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>

123. Про інформацію: Закон України від 2.10.1992 р. № 2657-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>

124. Про оцінку земель: Закон України від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>

125. Про платіжні послуги: Закон України від 30.06.2021 р. № 1591-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text>

126. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 р. № 2346-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2346-14>

127. Про податкові і митні процедури як предмет судового розгляду йшлося на II Міжнародній науково-практичній конференції. Верховний суд. Офіційна сторінка. URL: <https://www.facebook.com/101352490639645/posts/472053356902888/?d=n>

128. Про податкову амністію: проект Закону України від 29.06.2000 р. № 5376-1. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=8670

129. Про ринки капіталу та організовані товарні ринки: Закон України від 23.02. 2006 р. № 3480-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#n1974>

130. Про розміщення (емісію) облігацій внутрішніх державних позик: постанова Кабінету Міністрів України від 31.01.2001 р. № 80. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80-2001-%D0%BF#Text>

131. Рішення Європейського суду з прав людини від 2.11.2006 р. у справі «Волохи проти України». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_138#Text

132. Рядінська В. О. Становлення та розвиток системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: фінансово-правові проблеми: монографія. Київ: «МП Леся». 2014. 464 с.

133. Рядінська В.О., Проценко Т.О., Кузнецова О.В. Шляхи удосконалення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні. Наука і правоохорона. 2021. № 1. С. 142–154.

134. Рядінська В., Андрущенко Г., Скоробагатова А. Антикорупційні заборони щодо одержання поліцейськими дарунків, які є активами, включеними до одноразової (спеціальної) добровільної декларації. Наука і правоохорона. 2021. № 3. С. 106–115.

135. Рядінська В.О. Перспективи запровадження амністії капіталів в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду (частина перша). Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». 2015. Т. 14. С. 402–410.

136. Рядінська В.О., Костенко Ю.О. Гарантії непритягнення до відповідальності осіб, які мають намір скористатися одноразовим (спеціальним) добровільним декларуванням активів фізичних осіб. Правова позиція. 2022. № 2 (35). С. 125–130.

137. Рядінська В.О., Токарева К.О. Одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб як вид економічної амністії. Юридичний науковий електронний журнал. 2022. № 9. С. 633–636. URL: http://lsej.org.ua/9_2022/156.pdf

138. Сарана С.В. До питання поняття спеціального податкового режиму. Фінансове право. 2011. № 4. С. 15–18.

139. Сарана С.В. Загальний податковий режим: співвідношення з іншими податковими режимами. Право і суспільство. 2016. № 1 (частина 2). С. 106–111.

140. Сиромятнікова М.С. До питання щодо юридичної природи податкового компромісу. Проблеми сучасної поліцейстики. Харків, 2022. С. 266–268.

URL: <http://dspace.univd.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/12353/Do%20pytannia>

%20shchodo%20yurydychnoi%20pryrody_Syromiatnikova_2022.pdf?sequence=1
&isAllowed=y

141. Сиромятнікова М.С. Порядок здійснення процедур податкового компромісу та податкової амністії в Україні. Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2021. – № 2 (93). С. 184-193.

142. Сиромятнікова М.С. Правовий статус суб'єктів угоди про податковий компроміс та податкової амністії. Шлях успіху і перспективи розвитку (до 26-ї річниці заснування Харківського національного університету внутрішніх справ) : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 20 листоп. 2020 р.). Харків : ХНУВС, 2020. С.466–468.

143. Сиромятнікова М.С. Сутність і зміст правового компромісу та податкової амністії. Право і безпека. 2020. № 1 (76). С. 95–100.

144. Сиромятнікова М.С. Сутність і природа податкового компромісу. Науковий вісник публічного та приватного права. 2022. Вип. 4. С. 144–149.

145. Сиромятнікова М.С. Щодо принципів податкового компромісу та податкової амністії в Україні. Харківський національний університет внутрішніх справ: 20 років у статусі національного: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 2 берез. 2021 р.). Харків : ХНУВС, 2021. С. 421–423.

146. Сиромятнікова М.С. Юридична природа податкової амністії. Науковий вісник публічного та приватного права. 2022. Вип. 2. С. 126–130.

147. Словник української мови: в 11 томах. Том 1, 1970. С. 39.

148. Словник української мови: в 11 томах. Том 2, 1971. С. 325.

149. Смичок Є.М. Дискреційні повноваження контролюючих органів в аспекті реформування податкової системи. <http://nauka.jur-academy.kharkov.ua/download/Ikonf/20.pdf>

150. Совгиря О.В. Конституційно-правові основи інституту амністії в Україні. Науковий вісник Чернівецького університету. 2013. Вип. 714. С. 54–58.

151. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. Київ : НДФІ, 2006. 320 с.

152. Солдатенко О.В. Податкове право у рішеннях Конституційного Суду України. Наук. вісн. Нац. ун-ту ДПС України (економіка, право). 2008. № 2 (41). С. 238–244.

153. Теорія і практика проведення податкових амністій: уроки для України: науково-аналітична доповідь. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2014. 26 с.

154. Токарева К. О. Відстрочення або розстрочення податкових платежів як форма державної допомоги суб'єктам господарювання. *Право та інновації*. 2018. № 3 (23). С. 42–48.

155. Токарева К. О. Роль правових позицій Конституційного Суду у регулюванні бюджетних відносин. Вороновські читання. Ірпінь, 2019. С. 391–403. URL: <https://afl.org.ua/2020/06/10/voronovski-chitannya-2019-zbirnik-tez/>.

156. Токарева К. О., Тимощенкова Н. В. Ухилення від сплати податків та шляхи його подолання в Україні й зарубіжних країнах. *Право та інновації*. № 1 (21). 2018. С. 69–74.

157. Токарева К.О. Національний та іноземний досвід впровадження податкової амністії: порівняльно-правовий аспект. *Право та інновації*. 2022. № 4 (40). С. 107–114. URL: <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/929/682>

158. Трофімова Л.В. Податкова політика в контексті дихотомії «публічний інтерес – приватний інтерес». Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). 2009. № 4 (47). С. 170–178.

159. Трубін І.О., Кармаліта М.В. Застосування податкового компромісу та податкової амністії. *Фінансове право*. 2014. С. 39–42.

160. Фінансове право : підручник / О.О. Дмитрик, Є.О. Алісов, Д.А. Кобильнік та ін.; за ред. О.О. Дмитрик. Одеса: Видавництво «Юридика», 2022. 466 с.

161. Форсюк В.Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2021. 296 с.

162. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#n5688>

163. Чепелюк О.В. Амністія та помилювання в Україні. Кримінально-правове та кримінологічне дослідження: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. Київ, 2008. 207 с.
164. Чинчин М. М. Правові основи податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2013. 203 с.
165. Чому не спрацювала "податкова амністія" і чи вдасться тепер ховати "ліві" гроші. URL: <https://www.unian.ua/economics/finance/chomu-ne-spracyuvala-podatкова-amnistiya-chi-vdastsya-hovati-livi-groshi-12163779.html>
166. Шаптала Є. Ю. Податкові пільги як різновид податково-правових стимулів. Право та інновації. 2018. № 3 (23). С. 69–75.
167. Шаптала Є. Ю. Стимули у податковому праві: поняття, ознаки та функції. Право та інновації. 2017. № 2 (9). С. 74–80.
168. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2019. С. 63
169. Шкелебей В.А., Лисеюк А.М. Сучасна амністія в Україні у світлі кардинальних змін до законодавства. Наше право. 2014. № 5. С. 97–100.
170. Шульга Т.М., Бубнюк В.О. Податкова амністія: вітчизняне застосування та зарубіжний досвід. Юридичний науковий електронний журнал. 2021. № 10. С. 408–410.
171. Шульга Т.М. Кононенко Л.В. Податкова амністія в Україні в контексті світового досвіду. Порівняльно-аналітичне право. 2019. С. 261–263.
172. Шуневич К.А. Правові наслідки податкового компромісу у кримінальному провадженні. Закарпатські правові читання. 2017. Том 1. С. 480–486.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких опубліковані основні результати дисертації:

1. Kovalchuk, O. (2021) Tax Amnesty: Essence, Features and Features of Application in Ukraine. *European Reforms Bulletin*. № 4. 96–99.
2. Ковальчук О.К. Одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб як вид податкової амністії в Україні: загальна характеристика. *Юридичний бюлетень*. 2022. № 26. С. 52–61. DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2022.26.07>. URL. <http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2022/26/7.pdf>
3. Ковальчук О.К. Особливості подання декларації при реалізації одноразового (спеціального) декларування активів фізичних осіб. *Право та інновації*. 2022. № 4 (40). С. 75–81. DOI 10.37772/2518-1718-2022-4(40)-11. URL. <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/909/678>
4. Ковальчук О.К. Деякі особливості застосування податкової амністії в Україні. *Право та державне управління*. 2022. № 2. С. 324–330. DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2022.2.47>. URL. http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/2_2022/47.pdf
5. Ковальчук О.К. Характеристика одноразового спеціального (добровільного) декларування активів фізичних осіб в контексті реалізації Плану BEPS в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 7. С. 583–586. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-7/141>. URL. http://www.lsej.org.ua/7_2022/141.pdf

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Ковальчук О.К. Об'єкт одноразового (спеціального) добровільного декларування як один з елементів його правового механізму. *Сучасні проблеми*

правової системи та державотворення в Україні : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 25–26 лютого 2022 року. Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2022. С. 42–46.

2. Ковальчук О.К. Реалізація податкової амністії в Україні: проблеми та перспективи. *Актуальні проблеми господарської діяльності в умовах розбудови економіки Індустрії 4.0* : зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України за матеріалами II круглого столу (м. Харків, 29 квітня 2022 року) / за ред. О.О. Дмитрик, К.О. Токаревої. Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2022. С. 113–118.

3. Ковальчук О.К. План BEPS та одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб в Україні: точки перетину. *Цифрові трансформації України 2022: виклики та реалії* : зб. наук. праць за матеріалами III Круглого столу (м. Харків, 30 вересня 2022 року) / за ред. К. В. Єфремової. – Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2022. С. 130–139.

4. Ковальчук О.К. Дискусійні аспекти реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб. *Інноваційний процес: виклики воєнного часу, проблеми, перспективи євроінтеграції*: зб. наук. праць за матеріалами Круглого столу (м. Харків, 9 грудня 2022 року). Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2022. С. 110–118.

ДОДАТОК Б



**ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА**

вул. Героїв Майдану, буд. 8, м. Хмельницький, 290598201700. Тел. (038-2) 71-80-00, факс 71-75-70
E-mail: info@univer.km.ua. Розрахунковий рахунок UA 718201720344221004200032328 в ДКСУ у м. Києві.
МФО 820172. Код ЄДРПОУ 14163438

25.01.2023 р. № 0043/23
На № _____ від _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Ректор Хмельницького університету
управління та права імені Леоніда Юзькова
О.М. Омельчук

25 01 2023 року

АКТ

про впровадження у навчальний процес
Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова
результатів дисертаційного дослідження Ковальчук Олени Костянтинівни
на тему «Правовий режим одноразового (спеціального) добровільного
декларування активів фізичних осіб»
на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право»

Комісія у складі: голова – ректор Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України, академік Академії наук вищої освіти України Омельчук Олег Миколайович, члени комісії – проректор з наукової роботи, професор кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, доктор юридичних наук, професор Івановська Алла Миколаївна, професор кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України Самсін Ігор Леонідович, доцент кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, кандидат юридичних наук, доцент Галус Олена Олександрівна склали цей акт про те, що аспірантка Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова Ковальчук Олена Костянтинівна підготувала дисертаційне

дослідження на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» на тему «Правовий режим одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб», результати якого, були використані під час розробки та викладання дисциплін «Фінансове право», «Податкове право» та «Адміністративний процес».

Голова комісії

реktor Хмельницького університету
управління та права імені Леоніда Юзькова,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України,
академік Академії наук вищої освіти України

Омельчук О.М.

Члени комісії

проректор з наукової роботи,
професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
доктор юридичних наук, професор

Івановська А.М.

професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України

Самсін І.Л.

доцент кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
кандидат юридичних наук, доцент

Галус О.О.



ДОДАТОК В



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У ХМЕЛЬНИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Пилипчака, 17, м. Хмельницький, 29000, тел.: (0382) 70-18-07, 70-18-20
E-mail: km.official@tax.gov.ua, сайт: www.km.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ ВП 44070171

від _____ 20____ р. № _____ На № _____ від _____ 20____ р.

АКТ

про впровадження у діяльність Головного управління ДПС
у Хмельницькій області
результатів дисертаційного дослідження
Ковальчук Олени Костянтинівни на тему:
«Правовий режим одноразового (спеціального) добровільного
декларування активів фізичних осіб»,
поданого на здобуття наукового ступеня доктора філософії
за спеціальністю 081 «Право»

Результати дисертаційного дослідження Ковальчук Олени Костянтинівни на тему: «Правовий режим одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» були використані Головним управлінням ДПС у Хмельницькій області під час здійснення розробки проектів розпорядчих актів у сфері одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб, у тому числі щодо підтвердження вартості тих об'єктів О(С)ДДАФО, що знаходяться чи зареєстровані в Україні та за її межами, порядку надання документів податкової звітності платниками податків, які беруть участь у процедурі одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб.

В. о. начальника



Світлана Корчинська, 6826

Ірина ЗЛЕНКО

ГУ ДПС У ХМЕЛЬНИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ
41/22-01-01-01-27 від 30.01.2023



ДОДАТОК Г

Проект

ЗАКОН УКРАЇНИ**Про внесення змін до Податкового кодексу України**

Верховна Рада України п о с т а н о в л я є:

I. Внести до Податкового кодексу України (Відомості Верховної Ради України (ВВР) від 02.12.2010 № 2755-VI) такі зміни:

статтю 14 доповнити визначенням в такій редакції:

«Податкова амністія – це податково-правовий інститут, що передбачає спеціальний порядок звільнення платників податків (або окремих їх категорій) від фінансової відповідальності за порушення податково-правових норм, має темпорально обмежений період дії й вимагає від платників податків вчинення зустрічних дій на користь держави».

підрозділ 9⁴ розділу XX доповнити абзацом у такій редакції:

«подовжити термін дії одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб до завершення воєнного стану в Україні».

Голова Верховної Ради

України