

ВИСНОВОК на проект 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»

У проекті шляхом доповнення розділу XX «Перехідні положення» **Податкового кодексу** України (далі – ПК) новим підрозділом 9⁴ пропонується врегулювати особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб (далі – спеціальне декларування), під яким розуміється «особливий порядок добровільного декларування фізичною особою, визначеною пунктом 3 цього підрозділу, належних їй активів, розміщених на території України та/або за її межами, якщо такі активи фізичної особи були одержані (набуті) такою фізичною особою за рахунок доходів, що підлягали в момент їх нарахування (отримання) оподаткуванню в Україні та **з яких не були сплачені податки і збори** відповідно до вимог законодавства з питань оподаткування та/або міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, та/або **які не були задекларовані** в порушення податкового та валютного законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом будь-якого з податкових періодів, що мали місце до 1 січня 2021 року».

Зокрема, пропонується оподатковувати незадекларовані раніше доходи за ставками 2,5, 5 та 9% в залежності від виду активу та обраного способу виконання податкового обов'язку, а також 18% – у разі встановлення порушення декларантом деяких вимог щодо 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).

Також у зв'язку із запропонованими змінами до ПК вносяться відповідні зміни до законів України

- 1) «Про нотаріат»,
- 2) «Про банки і банківську діяльність»,

- 3) «Про захист економічної конкуренції»,
- 4) «Про запобігання корупції».

За змістом пояснювальної записки до проекту його прийняття, зокрема, дозволить «створити стимули для виведення з тіні доходів, *прихованих від оподаткування*, сприятиме підвищенню ефективності протидії розмиванню податкової бази, залученню в економіку України додаткових ресурсів та її активізації, підвищенню податкової культури громадян» (п. 6).

Проект на момент підготовки висновку не включений до Плану законопроектної роботи Верховної Ради України на 2021 рік, затвердженого постановою Верховної Ради України від 02.02.2021 № 1165-IX.

Головне управління, розглянувши проект, **не підтримує** вирішення порушеного у ньому питання у пропонований спосіб з огляду на таке.

1. Зауваження загального характеру

1.1.

Концептуальною вадю проекту, який, за змістом поняття «одноразове (спеціальне) добровільне декларування» (п. 1 нового підрозділу 9⁴ розділу XX ПК (далі – підрозділ 9⁴ ПК)), **мав би бути спрямованим виключно на декларування доходів, з яких не були сплачені податки і збори, та/або активів, які не були задекларовані в порушення податкового та валютного законодавства**, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та звільнення платників податків від юридичної відповідальності **за порушення законодавства, зокрема, податкового** (п.п. 14, 15 підрозділу 9⁴), контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, по суті, передбачаючи **податкову амністію/амністію капіталів** зі **сплатою одноразового збору**, виходячи із сумарної вартості задекларованих відповідних активів (п.п. 2, 7 підрозділу 9⁴ ПК),

а, відтак, апріорі,

поширюючись на **обмежене коло фізичних осіб, які здійснили такі порушення**,

насправді, як свідчить аналіз змісту, зокрема, приписів абз. 4 п. 3, п.п. 4, 10 підрозділу 9⁴ ПК, дає підстави для висновку про запровадження так званого «нульового декларування» практично для усіх громадян та стосовно усіх активів, незалежно від того, набуті вони з порушенням законодавства, чи ні.

За такого підходу:

по-перше,

має місце невідповідність між задекларованими у пояснювальній записці до проекту цілями, предметом проекту та правовим механізмом його регулювання.

Проект, виходячи з його предмету, яким є добровільне декларування фізичними особами належних їм активів та сплата одноразового збору до бюджету, мав би, як вже було зазначено вище, поширюватись виключно на осіб, які не задекларували певні активи, у тому числі ті, з яких не були сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством,

що, у свою чергу, мало б передбачати:

1) механізми визначення таких осіб та моніторинг участі останніх у процедурі спеціального декларування (що передбачає запровадження персоніфікованого підходу до оцінки майнового стану громадян на відміну від методу «зрівнялівки», як це пропонується у проекті);

2) добровільність спеціального декларування для осіб, які порушили податкове законодавство та інше законодавство, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, які бажать легалізувати активи, набуті з порушенням закону;

3) непоширення процедури спеціального декларування на сумлінних платників податків;

по-друге,

проект містить суттєві ризики для сумлінних платників податків у частині:

1) кваліфікації легально набутих, а, отже, оподаткованих у попередні періоди, активів як таких, що набуті з порушенням податкового та іншого законодавства (це стосується як готівкових коштів, які чомусь за змістом проекту усі, апріорі, вважаються такими, що набуті з порушенням

законодавства і з них не сплачені податки, не дивлячись на те, що в Україні не існує заборони щодо зберігання коштів у готівковій формі, так і будь-яких інших активів, набутих у власність зі сплатою необхідних податків, зборів, обов'язкових платежів та офіційно зареєстрованих і з яких, до речі, сплачуються поточні майнові податки);

2) повторного оподаткування активів, які набуті за рахунок доходів, з яких вже сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі, або ж, власне, є такими доходами.

Такий підхід є **неприйнятним у концептуальному відношенні та, відповідно, не може бути підтриманий.**

По суті, він *підтверджує інституційну неспроможність держави щодо здійснення належного контролю за дотриманням відповідного законодавства та притягнення винних до персоніфікованої відповідальності за його порушення, замінюючи її колективною відповідальністю.*

Це:

1) по-перше, **ставить у нерівне становище добросовісних платників податків порівняно із громадянами, що ухилялись від сплати податків та використовували неоподатковувані доходи для власного збагачення;**

2) по-друге, **не відповідає конституційним засадам щодо зобов'язання кожного сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом** (ч. 1 ст. 67 Конституції України), та одному з основних принципів податкового законодавства, який передбачає «рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації» (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК);

3) по-третє, **створює підґрунтя для соціальних конфліктів у суспільстві, *підриває довіру громадян до держави*, формує відповідну мотиваційну поведінку на майбутнє, що у підсумку може мати значно більші негативні наслідки, аніж короточасні фінансові вигоди у вигляді певних бюджетних надходжень.**

У свою чергу, варто зауважити, що

як податкова амністія/амністія капіталів, так і «нульове декларування» ***вбачаються можливими виключно за умови попереднього усунення причин, які обумовлювали ухилення від сплати податків та зборів,***

що, відповідним чином, передбачає:

- 1) одночасне **реформування (модернізацію) системи оподаткування доходів фізичних осіб** з метою посилення саме її регулюючої та соціальної функцій,
- 2) **удосконалення адміністрування податків і зборів, реформування податкових, митних, правоохоронних органів, судової системи**, а також
- 3) **забезпечення державних гарантій щодо власності громадян**, у тому числі, через неухильне дотримання законодавства про персональні дані.

Оновлення, зокрема, податкової системи має, на наш погляд, здійснюватися шляхом

- 1) **перегляду ставок податку, встановлення неоподатковуваного мінімуму на рівні прожиткового мінімуму (його об'єктивної величини)**,
- 2) **розширення переліку та підвищення дієвості податкових знижок**, у першу чергу, тих, що пов'язані з інвестуванням у розвиток людського капіталу (отримання освітніх та медичних послуг),
- 3) **запровадження оподаткування сукупних доходів домогосподарств, оцінки сукупного фіскального навантаження на громадян з урахуванням майнових податків**
- 4) тощо...

У кінцевому підсумку оновлена система оподаткування доходів громадян має забезпечити справедливий розподіл податкового навантаження між категоріями громадян з різним рівнем доходів, послабити податковий тиск на громадян з низькими та середніми доходами та, власне, має бути спрямована на те, щоб фізичні особи були самі зацікавлені у сплаті податків та зборів, тим самим, формуючи фінансову базу бюджетів та соціальних фондів, а не забезпечувати їх сплату виключно методами примусу.

1.2.

Сумнівним у концептуальному та правовому відношенні виглядає пропонований у проекті підхід

щодо спеціального декларування без ідентифікації платника податку – декларанта,

оскільки відповідно до п. 6 підрозділу 9⁴ ПК знеособлена одноразова (спеціальна) добровільна декларація подається без зазначення відомостей про особу декларанта та про об'єкти декларування, що дають змогу ідентифікувати власника об'єктів декларування, їх місцезнаходження або місце зберігання тощо (пп. 6.1 п. 6 підрозділу 9⁴ ПК) через уповноваженого представника, яким є *нотаріус* (пп. 6.2 п. 6 підрозділу 9⁴ ПК) без підтверджуючих документів щодо вартості об'єктів декларування (абз. 11 пп. 7.2 п. 7 підрозділу 9⁴ ПК).

Насамперед (по-перше),

зазначене не узгоджується із самою ідеєю «нульового декларування»,

яке за своїм змістом виступає основою для ефективного проведення податкового контролю у майбутньому шляхом зіставлення доходів та витрат платників податків, **що, на наш погляд, виключає можливість його анонімного проведення**, як це має місце у випадку подання знеособленої одноразової (спеціальної) добровільної декларації (пп. 6.1 п. 6 підрозділу 9⁴ ПК).

Зокрема, виглядає незрозумілим, яким чином легалізовані кошти (відповідно до цього проекту) враховуватимуться контролюючими органами, або як здійснюватиметься належна перевірка суб'єктами фінансового моніторингу щодо конкретної фізичної особи.

По-друге,

такий механізм виключає можливість з боку держави:

- 1) як відмежувати діяння щодо ухилення від сплати податків та зборів від інших правопорушень, а тому може слугувати способом легалізації так званих «брудних» грошей, так і**
- 2) перевірити правильність визначення бази оподаткування у випадку спеціального декларування,**

що може призвести до мінімізації податкових зобов'язань.

У тому числі,

це не дозволяє належним чином відстежити дотримання заборони щодо спеціального декларування особами, 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» (абз. 3 п. 3 підрозділу 9⁴ ПК) та їх близьких осіб (абз. 3 пп. 6.2 п. 6 підрозділу 9⁴ ПК).

Також

в аспекті доцільності анонімності декларування логічно поставити запитання

– чому декларування особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, є публічним, а дані про осіб, які приховували доходи від оподаткування або декларування, мають бути прихованими від контролюючих органів.

По-третє,

сумнівним виглядає проведення такого декларування за посередництва **нотаріусів**,

які згідно із Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» є суб'єктами первинного фінансового моніторингу (пп. «г» ч. 2 ст. 6), що **може негативно вплинути на об'єктивність здійснення ними належної перевірки клієнтів у випадку, якщо один і той же нотаріус виступає і як представник декларанта, і як посадова особа, яка вчиняє нотаріальні дії для цієї ж особи.**

До того ж, у проекті **не передбачено положень щодо відповідальності нотаріусів.**

(Більш детальне обґрунтування вразливості пропозиції щодо покладання відповідного обов'язку на нотаріуса викладено у п. 3 даного Висновку при формулюванні зауважень Головного управління щодо змін до Закону України «Про нотаріат»).

1.3

У супровідних до проекту документах **відсутня оцінка впливу пропонованого механізму звільнення платників податків від юридичної**

відповідальності за порушення податкового законодавства та законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у розрізі різних категорій платників податків – фізичних осіб, самозайнятих осіб, громадян, які легально працюють та сплачують податки за кордоном, громадян, які мають рахунки у банках за кордоном, громадян, які мають активи в інших країнах, громадян, які набули активи у власність за процедурами, що передбачають оподаткування за нульовою ставкою (дарування, спадщина – для осіб першого ступеня споріднення, продаж рухомого та нерухомого майна у межах, встановлених ПК) тощо.

Крім того, в сучасних умовах, у тому числі, й з урахуванням отримання доходів від курсових коливань, отриманням значною частиною сільського населення доходів від продажу власної сільськогосподарської продукції, які на сьогодні не оподатковуються, доведення законності таких доходів також може бути доволі проблематичним.

1.4

У контексті пропозицій проекту звертаємо увагу на те, що відповідно до підрозділу 9² розділу XX ПК у 2014 році здійснювалось уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу, під яким розуміється «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» (п. 1 вказаного підрозділу).

Враховуючи зазначене, для прийняття щодо внесеного проекту виваженого рішення доцільно було б надати додаткову інформації щодо результатів проведення такого компромісу, зокрема, сум заниженого податкового зобов'язання, щодо яких проводилась відповідна процедура, сум додаткових надходжень до бюджету за її наслідками, впливу на стан податкової дисципліни тощо.

1.5

Принагідно зауважимо таке.

Податкова амністія/амністія капіталів та **«нульове декларування»** хоча й мають схожі елементи та можуть проводитись одночасно, спрямовані

на досягнення дещо різних цілей, що обумовлює і їх різні механізми – за суб'єктним складом, об'єктами декларування, умовами проведення декларування.

Як свідчить світовий досвід (який, до речі, є неоднорідним у різних країнах світу¹), саме по собі *«проведення податкових амністій не впливає на пряму економічну вигоду від ухилення податків в умовах, коли не змінюється податковий кодекс, контроль за виконанням податкових вимог, тощо»*².

Очевидно, що

за відсутності такого підходу проведення податкової амністії/амністії капіталів, «нульового декларування» тощо є неефективними механізмами, оскільки їх застосування містить ризик погіршення дисципліни платників податків, які очікуватимуть прийняття наступного нормативного акту,

¹ Як акція амністії вперше була реалізована у Швейцарії, коли амністувалися банківські вклади, капітали третього рейху. Ця акція позитивно відбилася на банківській системі Швейцарії і сприяла поліпшенню інвестиційного клімату, збільшенню обсягів виробництва та інших макроекономічних показників країни в цілому. До списку країн, які проводили такі заходи, можна віднести: Аргентину, Бельгію, Казахстан, Ірландію, Італію, Пакистан, Філіппіни, Францію та інші.

Як найбільш досконалий фахівцями оцінюється бельгійський закон про амністію капіталу 2004 року. Він передбачав, що протягом року бельгійці зможуть легалізувати кошти, отримані приватними особами від інвестицій за межами Бельгії. При цьому, громадяни можуть: а) просто задекларувати ці кошти, не ввозячи їх в Європу (у цьому випадку вони мають сплатити податок за ставкою 9 %); або б) інвестувати їх у Європейському Союзі не менш ніж на три роки (у цьому випадку податок знижується до 6 %). За це вони одержують від податківців розписку, згідно з якою щодо них не буде порушуватися кримінальна справа за укриття від оподаткування тих коштів, які ними раніше були вивезені, а тепер легалізовані.

Уряд Німеччини у 2003 році також приймав рішення про податкову амністію, пообіцявши усім громадянам, які легалізують тіньові кошти, не починати проти них звичайних заходів кримінального переслідування, якщо вони добровільно оголосять про розміри прихованих прибутків. Громадяни мали сплатити з оприлюдненої суми податок у розмірі 25% до визначеного законом періоду.

На пострадянській території економічна амністія проводилась, зокрема, у Казахстані (2001 рік), Грузії (2005 рік), Латвії (2011 рік). Основні положення, зокрема, закону про амністію у Казахстані (Закон Республіки Казахстан від 2 квітня 2001 № 173) зводились до такого: 1) період легалізації грошей - 30 календарних днів; 2) громадяни Казахстану мали зарахувати гроші на спеціальні рахунки без права розпорядження ними шляхом внеску готівки в національній чи іноземній валюті, а також переказу грошей з персональних рахунків в іноземних банках; розпорядження грошима могло здійснюватися громадянином (вкладником) наступного дня після закінчення часу легалізації; 3) закон не поширювався на випадки легалізації грошей, отриманих в результаті корупційних правопорушень і певних (перелічених у законі) злочинів, а також грошей, що належали іншим особам чи були отримані як кредити; 4) банк, на спеціальні рахунки якого були внесені гроші, видавав суб'єктам легалізації офіційний документ, що вказував розмір внесеної суми і дату внесення, а відповідні суми, внесені у банки, не включались в оподатковуваний дохід; 6) суб'єкти легалізації звільнялись від кримінальної відповідальності за незаконне зайняття підприємництвом і забороненими видами підприємницької діяльності, незаконне зайняття банківською діяльністю, фіктивне підприємництво і ухилення громадянина від сплати податків, а також від адміністративної відповідальності за адміністративні правопорушення, пов'язані з незаконною підприємницькою діяльністю. Внаслідок цієї амністії було отримано майже в 500 млн. дол. США. (Шеретов С.Г. Новейшая история Казахстана (1985-2002 гг.): Учебное пособие. – 2-е издание, переработанное и дополненное – Алматы: «Юрист», 2003 – 240 с.).

У той же час у Грузії в 2005 році податкова амністія була повністю провалена внаслідок відсутності бажаних легалізувати свої доходи, не дивлячись навіть на низьку процентну ставку – лише 1% вартості задекларованих доходів (за виключенням восьми осіб). Наприкінці 2005 р. до бюджету Грузії надійшло усього 35,0 тис. доларів США, замість очікуваних 4,0 млн. доларів США. (Гетманцев Д. К вопросу о налоговой амнистии, URL: <https://jurimex.ua/ru/publication/k-voprosu-o-naloghovoi-amnistii>. – Назва з екрана).

Крім того, на пострадянському просторі таке «нульове» декларування було проведено у Латвії відповідно до Закону «Про декларування майнового стану та незадекларованих доходів фізичних осіб» від 01.12.2011, яке, водночас, передбачало й проведення амністії капіталу.

² Baer, Katherine. Taxamnesties : theory, trends, and some alternatives / Katherine Baer and Eric Le Borgne – Washington, D.C. : International Monetary Fund, 2008. – p. 13

спрямованого на послаблення чинного порядку адміністрування податків та зборів, звільнення від відповідальності за порушення закону.

При цьому,

ймовірність такого ризику достатньо висока в умовах відсутності відповідних змін податкового законодавства, які змінювали б існуючий фіскальний режим.

Крім того,

слід зважати на те, що **податкова амністія/амністія капіталів** є доволі суперечливим інструментом залучення додаткових доходів бюджету, про які йдеться у пояснювальній записці до проекту,

адже хоча такий підхід і забезпечує певне збільшення доходів бюджету у короткостроковому періоді, проте містить ризик зменшення бюджетних надходжень у довготривалій перспективі, у тому числі, й через приховування частини доходів від оподаткування, зважаючи на очікування чергової амністії у майбутньому.

Слід зауважити і те, що,

виходячи з міжнародного досвіду, під **податковою амністією** розуміють:

- 1) сукупність адміністративних та економічних заходів держави, спрямованих на повну чи часткову легалізацію фінансових ресурсів тіньового ринку та господарських процесів, що раніше вважалися незаконними, а також
- 2) помилування осіб, які здійснили правопорушення з метою зменшення оподаткованої бази чи відмови від сплати податків.

При цьому,

слід розрізняти **повну** та **часткову** легалізацію тіньових капіталів і враховувати потенційні наслідки їх здійснення.

Повна легалізація тіньових капіталів **має дуже значний недолік:**

світове співтовариство і суспільна думка не схвалюють «помилування»

капіталів, отриманих у сфері наркобізнесу, проституції, від торгівлі зброєю і нелегальної трансплантації людських органів.

Крім того, це суперечило б зобов'язанням країни з боротьби з «відмиванням» «брудних» грошей, прийнятим відповідно до стандартів FATF (Financial Action Task Force – Група з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей).

До того ж,

держава, йдучи на такий крок, визнає своє безсилля у боротьбі з «тіньовою» економікою правовими засобами і, крім того, амністія буде кроком, очевидно, несправедливим стосовно законослухняних громадян.

Тому,

щоб не викликати негативного суспільного резонансу, вважається, що більш прийнятною є **часткова легалізація**.

Однак завдання виокремлення у ході амністії капіталів «сірих» від капіталів «кримінальних» надзвичайно складне, якщо взагалі можливе.

Більше того,

вибіркова амністія (амністія з перевіркою походження коштів) може породжувати серйозні корупційні проблеми.

У контексті зазначеного зауважимо, що

у проекті **відсутній механізм відмежування майна, майнових прав, отриманих внаслідок інших правопорушень, окрім визначених проектом.**

У такому аспекті застосування положень проекту може призвести до легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом,

що не узгоджується із

- 1) Конвенцією Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та про фінансування тероризму (ратифікована 17.11.2010 Законом України № 2698-VI) та
- 2) Законом України «Про запобігання та протидію легалізації

(відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

2. Зауваження до підрозділу 9⁴ ПК.

2.1

Виглядають дискусійними пропозиції абз. 1 п. 1 щодо декларування активів, які «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* податки і збори...» за період «до 1 січня 2021 року», тобто, до закінчення строків давності, передбачених ст. 102 ПК (1095 днів (2555 днів – у разі проведення перевірки операції відповідно до ст.ст. 39, 39²ПК)).

2.2

Згідно з абз. 2 п. 1 спеціальне декларування проводиться «з 1 липня 2021 року до 1 липня 2022 року». На наш погляд, вказані строки декларування, зокрема, у частині його початку, потребують додаткового обґрунтування, адже успішне проведення спеціального декларування потребує як належної інформаційної та роз'яснювальної кампанії серед населення з боку держави щодо її просування, так і відповідного часу для збору (отримання) декларантами відповідної інформації для заповнення декларації.

2.3

Відповідно до п. 2 запроваджується «збір з одноразового (спеціального) добровільного декларування». На наш погляд, застосування поняття «збір» у даному випадку виглядає дискусійним у концептуальному відношенні. Так, згідно із п. 6.2 ст. 6 ПК «збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій». У даному ж випадку, зокрема, враховуючи те, що

платниками збору є фізичні особи, йдеться, по суті, про сплату податку на доходи фізичних осіб за окремими ставками.

Крім того, вміщення вказаного пункту у тексті підрозділу 9⁴ ПК виглядає недоцільним, оскільки не несе додаткового нормативного навантаження, враховуючи, що п. 8 містить положення щодо ставок збору.

Звертаємо увагу також на некоректність формулювання «одноразове (спеціальне) добровільне декларування ... *передбачає сплату збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування ...*» (абз. 2 п. 1). Аналогічне зауваження стосується абз. 4 пп. 8.1, абз. 4 пп. 8.2 п. 8.

2.4

У п. 3 пропонується визначити суб'єктів спеціального декларування.

2.4.1

Певні застереження викликає пропозиція абз. 1 щодо поширення права на декларування без будь-яких застережень на 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»*, оскільки може призвести до спроб легалізації доходів іноземними громадянами та, відповідно, репутаційних ризиків для України.

2.4.2

Згідно з абз. 4 п. 3, зокрема, «особи, які мають право відповідно до цього підрозділу скористатися правом на одноразове (спеціальне) добровільне декларування та не скористалися таким правом, вважаються такими, що повідомили контролюючий орган про відсутність у власності станом на дату завершення періоду проведення одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичної особи, одержаних (набутих) за рахунок доходів, з яких не сплачено або сплачено не в повному обсязі податки і збори відповідно до податкового законодавства на момент нарахування (отримання) таких доходів або склад та обсяг таких активів перебуває в межах, визначених пунктом 10 цього підрозділу».

При цьому, згідно із вказаним п. 10 «склад та обсяг активів, джерела одержання (набуття) яких у разі невикористання фізичною особою права на подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації вважаються такими, з яких повністю сплачено податки і збори відповідно до податкового законодавства, становить:

1) активи, крім визначених підпунктами 2 і 3 цього пункту, сумарна вартість яких не перевищує 400 000 гривень станом на дату завершення періоду одноразового (спеціального) добровільного декларування ...;

2) нерухоме майно, розташоване на території України, яке станом на дату завершення періоду одноразового (спеціального) добровільного декларування належало фізичній особі на праві власності (у тому числі спільної сумісної або спільної часткової власності), що підтверджується даними відповідних державних реєстрів, в обсязі:

а) об'єкти житлової нерухомості:

квартира загальною площею, яка не перевищує 120 квадратних метрів, або майнові права, що підтверджені відповідними документами, на таку квартиру у багатоквартирному жилу будинку незавершеного будівництва; або житловий будинок, зареєстрований у встановленому порядку в Україні, загальною площею, яка не перевищує 240 квадратних метрів, або житловий будинок незавершеного будівництва загальною площею, яка не перевищує 240 квадратних метрів, за умови наявності у такої фізичної особи права власності на земельну ділянку відповідного цільового призначення;

б) об'єкти нежитлової нерухомості – нежитлові будівлі некомерційного призначення та/або нежитлові будівлі незавершеного будівництва некомерційного призначення загальною площею, яка не перевищує 60 квадратних метрів;

в) земельні ділянки, розмір яких не перевищує норми безоплатної передачі, визначеної статтею 121 Земельного кодексу України;

3) один транспортний засіб особистого некомерційного використання (крім транспортного засобу, призначеного для перевезення 10 осіб і більше, включаючи водія, легкового автомобіля з робочим об'ємом циліндрів двигуна не менше як 3 000 куб. см та/або середньоринковою вартістю понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня 2021 року, мотоцикла із робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 800 куб. см, літака, гелікоптера, яхти, катера), право власності на який було зареєстровано відповідно до законодавства України станом на дату завершення періоду одноразового (спеціального) добровільного декларування».

По-перше, у супровідних до проекту документах відсутнє належне обґрунтування таких складу та обсягів відповідних активів.

По-друге, зі змісту відповідних приписів п. 10 та у співставленні їх з іншими положеннями проекту неможливо чітко встановити обсяг і склад активів, які вважатимуться легальними у разі невикористання фізичною особою права на подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації.

За змістом відповідних приписів складається враження, що у разі невикористання фізичною особою права на подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації нелегальними вважатимуться усі без винятків активи понад встановлені обсяги, що знаходяться на банківських рахунках, причому не лише на рахунках відповідно до п. 9 (у частині грошових коштів), обліковуються у державних реєстрах (у частині нерухомого майна та земельних ділянок) тощо (які, вочевидь, не потребують жодного додаткового, підтвердження), що є неприйнятним.

По-третє, викликає застереження пропонована сума так званих легалізованих активів у разі невикористання фізичною особою права на подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації – 400 000 гривень. У даному випадку, окрім того, що вказана сума не обґрунтована, у цілому, як вже було зазначено вище, хибним вбачається сам підхід до вирішення цього питання. Цілком очевидним є те, що обсяг та склад визнаних легальними активів не може бути меншим за сумарний обсяг отриманих особою відповідних активів (з урахуванням придбання/відчуження придбаних на отримані доходи об'єкти нерухомості, земельні ділянки, транспортні засоби тощо), з яких сплачені податки.

По-четверте, з наведеного припису незрозуміло, про які склад та обсяг активів в межах, визначених п. 10, йдеться (наприклад, у частині квартири, загальна площа якої перевищує 120 м², неясно, чи легалізованою вважатиметься лише частина такої квартири в межах 120 м², чи така квартира взагалі не вважатиметься легалізованою, оскільки її загальна площа перевищує встановлений розмір; якщо в особи є кілька квартир площею до 120 м² кожна, то яка з них вважатиметься легалізованою тощо; аналогічне зауваження повною мірою стосується й таких активів, як: житлові будинки, об'єкти нежитлової нерухомості, земельні ділянки. При цьому, стосовно земельних ділянок виникає питання, чи йдеться про одну таку ділянку, чи про будь-яку їх кількість, розмір кожної з яких не перевищує норми безоплатної передачі, визначеної ст. 121 Земельного кодексу України. Аналогічне зауваження стосується також транспортних засобів).

2.5

У п. 5 визначається перелік активів, які не можуть бути об'єктами декларування.

2.5.1

Насамперед, виглядає некоректним формулювання «активи фізичної особи, одержані (набуті) декларантом внаслідок вчинення діяння, що містить ознаки кримінального правопорушення, крім кримінальних правопорушень або інших порушень законодавства» (абз. 1 пп. «а»). Аналогічне зауваження стосується й абз. 2 пп. «а» щодо «ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», оскільки ПК регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів (п. 1.1 ст. 1).

2.5.2

Положення абзаців 3, 5, згідно з якими об'єктами декларування є активи, пов'язані з «ухиленням від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», «порушеннями у сфері захисту економічної конкуренції в частині порушення, передбаченого пунктом 12 статті 50 Закону України «Про захист економічної конкуренції», не узгоджується зі змістом спеціального декларування (абз. 1 п. 1), яке передбачає декларування виключно активів, «з яких не були сплачені 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». Аналогічне зауваження актуальне й щодо пп. «б» у частині, що стосується «іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи», оновленої ч. 2 ст. 52 Закону України «Про захист економічної конкуренції».

2.5.3

У пп. «а» п. 5 зазначено, що об'єктами декларування, зокрема, не можуть бути активи фізичної особи, одержані (набуті) декларантом внаслідок вчинення діяння, що містить ознаки кримінального правопорушення, крім кримінальних правопорушень або інших порушень законодавства, пов'язаних із: ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); ухиленням від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування; порушеннями у сфері валютного законодавства; порушеннями у сфері захисту економічної конкуренції у частині порушення, передбаченого п. 12 ст. 50 Закону України «Про захист економічної конкуренції».

Проте, наведені вище порушення у сфері валютного законодавства, у сфері захисту економічної конкуренції у частині порушення, передбаченого п. 12 ст. 50 Закону України «Про захист економічної конкуренції», не можуть бути розцінені як такі, що належать до категорії «кримінальні правопорушення». А, отже, й визначення того, які саме активи фізичної особи та внаслідок чого не можуть бути визнані об'єктами декларування, мало б бути сформульовано з достатньою чіткістю та зрозумілістю.

Слід також зауважити, що, з огляду на некоректно вжите у пп. «в» п. 5 словосполучення «стосовно якого *відкрито* *судове провадження* у вчиненні будь-якого із кримінальних правопорушень», активи фізичної особи-декларанта, стосовно якого, скажімо, проводиться досудове розслідування (судове провадження як стадія кримінального провадження ще не розпочате) за ознаками кримінальних правопорушень, передбачених ст. ст. 209, 258-5 і 306, ч. ч. 1 і 2 ст. 368-3, ч. ч. 1 і 2 ст. 368-4, ст. 369 і 369-2 Кримінального кодексу України (далі – КК), можуть бути визнані об'єктами відповідного декларування.

Додаткового обґрунтування потребує й підхід суб'єкта права законодавчої ініціативи щодо обрання з усього масиву різноманітних кримінальних правопорушень лише тих, що передбачені ст.ст. 209, 258-5 і 306, ч. ч. 1 і 2 ст. 368-3, ч. ч. 1 і 2 ст. 368-4, ст.ст. 369 і 369-2 КК. Зокрема, відкритим залишається питання щодо доцільності визнання об'єктами декларування, наприклад, активів декларанта, стосовно якого розпочато судове провадження у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ст. 368 «Прийняття пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди службовою особою», ст. 368-5 «Незаконне збагачення» КК, тощо.

2.5.4

Потребує належного обґрунтування пропозиція пп. «б» п. 5 щодо заборони декларування активів, які належать декларанту, «стосовно якого розпочато досудове розслідування або судове провадження щодо такого активу за ознаками кримінальних правопорушень» (у частині ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів). Вказана пропозиція не повною мірою узгоджуватиметься із вказаним принципом рівності платників податків, адже щодо решти суб'єктів, які теж ухилялись від сплати податків, зборів, буде проведена податкова амністія.

2.6

Пункт 6, згідно з яким «декларант, який має намір скористатися одноразовим (спеціальним) добровільним декларуванням ... має право добровільно подати до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, одноразову (спеціальну) добровільну декларацію в порядку та за формою, встановленими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику», не узгоджується з абз. 2 пп. 6.2 цього ж пункту, за яким «декларант самостійно приймає рішення про подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації *безпосередньо або через уповноваженого представника у вигляді знеособленої одноразової (спеціальної) добровільної декларації*».

2.7

За змістом пп. «г» п. 5, абз. 4 пп. 6.1 п. 6 можуть бути об'єктом декларування кошти в національній та іноземній валюті, які на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації розміщені на рахунках у банках або внесені до кредитних спілок та інших небанківських фінансових установ. Разом із тим, у проекті не передбачено обов'язку щодо розміщення коштів на відповідних рахунках *впродовж усього строку пропонуваної декларативної кампанії*, що може призвести до неодноразового декларування одних і тих же коштів різними суб'єктами з відповідними наслідками. Крім того, звертаємо увагу на необхідність узгодження відповідних норм із п.п. 8, 9, у яких вже йдеться про розміщення валютних цінностей у банках.

Принагідно також зазначимо, що у проекті відсутній відповідний механізм підтвердження інших активів, для яких не передбачено державної реєстрації на сьогодні. Зокрема, виглядає незрозумілим, яким чином має підтверджуватись наявність віртуальних активів, криптовалют, предметів мистецтва та антикваріату, дорогоцінного каміння, ювелірних виробів тощо.

2.8

Дискусійним є підхід щодо декларування «прав грошової вимоги (у тому числі грошових коштів, позичених декларантом третім особам за договором позики)» (абз. 4 пп. 6.1 п. 6) без будь-яких обмежень. Зокрема, на наш погляд, виглядає проблематичною перевірка таких активів, позичених нерезидентам, зокрема, й тих, що зареєстровані у державах, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією, державах, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на

запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, тощо, що може призвести до ризиків легалізації «брудних коштів».

2.9

Відповідно до абз. 6 пп. 6.1 п. 6 у спеціальній декларації зазначається «самостійно визначена декларантом у національній валюті база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування», однак конкретні характеристики, що є базою, не визначені. Зауважимо, що згідно із п. 23.1 ст. 23 ПК «базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання».

2.10

Виглядає незрозумілим, про яку ставку збору йде мова в абз. 7 пп. 6.1 п. 6 (а також доцільність її вміщення у декларації), оскільки п. 8 встановлено декілька ставок відповідного збору.

2.11

Згідно з абз. 4 пп. 6.2 п. 6 «для цілей цього підрозділу уповноваженим представником декларанта визнається нотаріус, який діє від імені декларанта ...».

Слід зауважити, що питання представників платника податків врегульоване у ст. 23 ПК, а тому виникає питання щодо того, чи поширюється вказане положення на нотаріуса у даному випадку.

Зауважимо також, що у тексті не дотримано термінологічної єдності, про що свідчить вживання одночасно понять «уповноважений представник декларанта» та «нотаріус». При цьому, одночасне вживання вказаних понять має місце у межах одного припису (див., наприклад, останній абзац 6.2 п. 6 нового підрозділу 9⁴ розділу XX ПК), що може викликати його різнотлумачення у частині ідентифікації відповідного суб'єкта.

З іншого боку, виглядає некоректним використання у Законі України «Про нотаріат» формулювання «уповноважений представник декларанта» (див., наприклад, зміни до ст. 18 вказаного Закону) без зазначення (у будь-який спосіб) його взаємозв'язку з поняттям «нотаріус».

2.12

У п. 8 пропонується оподатковувати доходи за ставками 2,5, 5 та 9%. Звертаємо увагу, що у супровідних до проекту документах відсутнє належне обґрунтування розмірів пропонованих ставок.

2.13

Згідно з пп. 8.1 п. 8 «у цілях одноразового (спеціального) добровільного декларування для застосування передбаченої підпунктом 8.1 цього пункту ставки збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації кошти декларанта в національній та іноземній валюті, банківських металах мають бути розміщені на рахунках у *банках України*», що кореспондується з визначенням поняття «грошові активи фізичної особи для цілей підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX «Перехідні положення» цього Кодексу» (новий пп. 14.1.281 п. 14.1 ст. 14 ПК), якими є, серед інших, кошти у національній та іноземній валюті, розміщені на рахунках у *банках*. У той же час, у пп. 8.2 п. 8 йдеться про те, що «у цілях одноразового (спеціального) добровільного декларування для застосування передбаченої підпунктом 8.2 цього пункту ставки збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації кошти декларанта в іноземній валюті мають бути розміщені на рахунках у *банках та/або інших фінансових установах за кордоном* на дату декларування».

Останнє, у свою чергу, на наш погляд, не узгоджується з абз. 1 п. 9, у якому встановлюється *загальне правило*, згідно з яким «для цілей одноразового (спеціального) добровільного декларування декларант має розмістити кошти в національній та іноземній валюті у готівковій формі та/або банківських металах на поточних рахунках зі спеціальним режимом використання (далі – спеціальні рахунки) *в банках України* до подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації».

2.14

Відповідно до п. 9 декларант має розмістити кошти у національній та іноземній валюті у готівковій формі та/або банківських металах на поточних рахунках зі *спеціальним режимом використання* (далі – спеціальні рахунки) у банках України до подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації. При цьому, чітко не визначено, чи у період між розміщенням

коштів на таких рахунках та поданням декларації декларант матиме право розпоряджатись такими коштами.

Це зауваження актуальне й щодо нового п. 12 розділу VII Закону України «Про банки і банківську діяльність», згідно з яким «банк (уповноважений банк України) має право надавати банківські послуги з відкриття та ведення поточних рахунків із спеціальним режимом використання для цілей одноразового (спеціального) добровільного декларування ...».

2.15

Проектом пропонується в п. 14 визначити, що до декларанта, який сплатив у повному обсязі суму збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування у встановлених цим підрозділом порядку, строки та розмірі, не можуть: 1) уживатися заходи забезпечення кримінального провадження, застосовуватися запобіжні заходи та вчинятися слідчі (розшукові) дії за кримінальним провадженням 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) добровільній декларації як об'єкт і база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування), за ознаками кримінальних правопорушень, передбачених ст.ст. 212, 212-1 КК. 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 (в межах складу та вартості) в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації; 2) розпочинатися провадження у справах про адміністративні правопорушення за порушення податкового та валютного законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також за ст.ст. 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) 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 (в межах складу та вартості активів, зазначених в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як об'єкт і база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування).

Варто зауважити, що окреслені вище питання виходять за межі предмету регулювання ПК, сфера дії якого вичерпно вказана у ст. 1 ПК. У свою чергу, порядок кримінального провадження на території України визначається лише кримінальним процесуальним законодавством України, до якого належить: Конституція України, Кримінальний процесуальний кодекс України, інші закони України (наприклад, «Про судоустрій і статус суддів», «Про оперативно-розшукову діяльність», «Про забезпечення безпеки осіб, які беруть участь у кримінальному судочинстві» тощо), а також міжнародні договори з питань правової допомоги в кримінальних провадженнях, учасником яких є Україна, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України (див. ч. 1 ст. 1 Кримінального процесуального кодексу; далі – КПК). При цьому, юридично некоректно встановлювати заборону на проведення процесуальних дій в межах вже відкритого кримінального провадження. Загалом, виходячи із буквального тлумачення положень поданого проекту, вважаємо, що у даному випадку має йтися про закриття кримінального провадження (див. ст. 284 КПК).

Аналогічне зауваження стосується також встановлення заборони розпочинати провадження у справах про відповідні адміністративні правопорушення та порушення митних правил, оскільки порядок таких проваджень врегульовується у Кодексі України про адміністративні правопорушення та Митному кодексі України.

2.16

У пп. 1 п. 14 визначається, що 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 (в межах складу та вартості) в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації. Зі змісту наведеної норми, а також ч. 1 ст. 216-1 КПК (у редакції проекту Закону України «Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України у зв'язку із внесенням 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» (реєстр. № 5156 від

25.02.2021; далі – проект реєстр. № 5156), якою визначаються особливості перевірки обставин вчинення кримінальних правопорушень на предмет зв'язку з об'єктами одноразового (спеціального) добровільного декларування, по суті, вбачається необхідність здійснення дослідчої перевірки. Однак із прийняттям КПК 2012 року законодавцем була скасована така стадія кримінального процесу, як «порушення кримінальної справи» та так звана «дослідча перевірка», яка досить часто передувала винесенню постанови про порушення кримінальної справи (детальніше див. КПК 1960 року). Наразі відповідно до вимог ч. 1 ст. 214 КПК «слідчий, прокурор невідкладно, але не пізніше 24 годин після подання заяви, повідомлення про вчинене кримінальне правопорушення або після самостійного виявлення ним з будь-якого джерела обставин, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення, зобов'язаний внести відповідні відомості до Єдиного реєстру досудових розслідувань, розпочати розслідування та через 24 години з моменту внесення таких відомостей надати заявнику витяг з Єдиного реєстру досудових розслідувань. Слідчий, який здійснюватиме досудове розслідування, визначається керівником органу досудового розслідування».

Отже, після внесення відповідних відомостей до Єдиного реєстру досудових розслідувань слідчий, прокурор зобов'язаний розпочати досудове розслідування в межах конкретного кримінального провадження. Що ж стосується перевірки конкретних обставин вчинення кримінального правопорушення, то така «перевірка» здійснюється за допомогою необхідних слідчих (розшукових) дій (у тому числі, негласних), а також оперативно-розшукових заходів, які вже врегульовані у КПК та Законі України «Про оперативно-розшукову діяльність».

Крім того, виходячи із буквального тлумачення п. 14 підрозділу 9⁴ ПК та ст. 216-1 КПК (у редакції проекту реєстр. № 5156), слідчий, прокурор зобов'язаний буде здійснювати перевірку на предмет зв'язку обставин, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення, з об'єктами, щодо яких особою було подано спеціальну (одноразову) декларацію, в межах кожного кримінального провадження. Навряд чи таку пропозицію можна визнати доцільною.

2.17

Відповідно до п. 15 спеціальна декларація підлягає перевірці у спеціальному порядку, яка передбачає лише перевірку арифметичних та логічних помилок, реєстрацію правочинів та/або активів у державних реєстрах, умов розміщення валютних цінностей у банківських та/або в інших фінансових установах. Разом із тим, не передбачено перевірку правильності

зазначення вартості задекларованих активів, що може призвести до заниження об'єкта оподаткування.

Також виглядає незрозумілим, яким чином здійснюватиметься перевірка реєстрації правочинів та/або активів у державних реєстрах щодо знеособлених декларацій, враховуючи, що вони не містять відомостей, які дозволяють ідентифікувати декларанта.

2.18

Викликає застереження положення абз. 4 пп. 15.2 п. 15, згідно з яким «у разі встановлення центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, *порушення декларантом встановлених пунктами 8 і 9 цього підрозділу 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), такі валютні цінності та права вимоги (у тому числі грошові кошти, позичені третім особам), що відображені в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації або знеособленій одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, оподатковуються за ставкою 18 відсотків», адже у даному випадку йдеться про декларування та, відповідно, легалізацію фактично непідтверджених активів.

2.19

Не можна у повній мірі погодитись із приписом п. 17, відповідно до якого «відомості, що містяться у відповідних одноразових (спеціальних) добровільних деклараціях та доданих до них документах, що подані згідно з цим підрозділом, є конфіденційною інформацією та не підлягають розголошенню центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його посадовими особами без письмової згоди декларанта або уповноваженого представника декларанта, *крім випадків, коли це прямо передбачено законами або рішенням суду*». На наш погляд, враховуючи специфіку проведення податкової амністії, виключні підстави розголошення відповідних відомостей доцільно визначити у ПК, а не застосовувати відсильну (бланкетну) норму.

2.20

Звертаємо увагу на те, що у п. 19 вказується про державні гарантії та звільнення від відповідальності, передбачені цим підрозділом, що не поширюються на активи, здобуті внаслідок вчинення кримінальних правопорушень, крім кримінальних правопорушень, передбачених ст.ст. 212, 212-1 (щодо сплати податків як фізичною особою чи фізичною особою – підприємцем), 366 (щодо складання, видачі, внесення завідомо неправдивих відомостей, іншого підроблення документів податкової та/або фінансової звітності, митних декларацій, податкових накладних, первинних документів, іншої звітності з податків, зборів, обов'язкових платежів), 367 (якщо злочин пов'язаний з порушенням вимог податкового, митного, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи) КК.

Водночас звернення до приписів змістовно пов'язаного із поданим проектом проекту реєстр. № 5156 свідчить про те, що питання виключення кримінальної відповідальності за умови подання відповідною особою одноразової (спеціальної) добровільної декларації та сплати узгодженої суми збору (податкових зобов'язань) відповідно до підрозділу 9⁴ ПК стосуються виключно діянь, передбачених ст.ст. 212 та 212-1 КК.

Жодних змін до кримінального закону щодо поширення державних гарантій у виді звільнення декларантів від кримінальної відповідальності за ст.ст. 366 (у частині складання, видачі, внесення завідомо неправдивих відомостей, іншого підроблення документів податкової та/або фінансової звітності, митних декларацій, податкових накладних, первинних документів, іншої звітності з податків, зборів, обов'язкових платежів) та 367 (якщо злочин пов'язаний з порушенням вимог податкового, митного, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи) КК, проектом реєстр. № 5156 не передбачено, що виключає можливість належним чином застосовувати на практиці аналізовану ініціативу.

3. Щодо змін до Закону України «Про нотаріат» (далі у цьому пункті – Закон)

3.1

Одним із концептуальних положень проекту, як вже було зазначено вище, є розширення повноважень нотаріусів.

Зокрема, передбачається надати нотаріусу повноваження щодо подання знеособленої одноразової (спеціальної) добровільної декларації (далі – декларація) за фізичну особу (новий пп. 6.2 п. 6 підрозділу 9⁴ ПК, зміни до ст. 34 Закону).

На виконання цієї функції нотаріус буде зобов'язаний укладати з фізичними особами договори про надання послуг з подання до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, декларації, сплачувати збір з одноразового (спеціального) добровільного декларування за фізичну особу відповідно до договору про подання декларації або здійснювати доплату збору, зберігати у паперовому вигляді оригінал підписаної особисто декларантом декларації, оригінали або засвідчені належним чином копії документів, що підтверджують наявність активів, відображених у декларації, електронну копію декларації тощо (зміни до ст.ст. 4, 5 Закону).

Зазначена пропозиція **не може бути підтримана.**

Нагадуємо, що

відповідно до ст. 1 Закону нотаріуси посвідчують *права*, а також *факти, що мають юридичне значення*, та *вчиняють інші нотаріальні дії, з метою надання їм юридичної вірогідності*.

Саме тому нотаріальна діяльність націлена на надання офіційної сили, достовірності юридичним правам, фактам, документам.

Вчинення нотаріальних дій, що передбачені ст. 34 Закону, є юридичними діями.

Проте, на нашу думку, **подання декларації полягає у формальній передачі інформації до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, а не у видачі відповідного документа**, наданні цьому документу юридичної сили, посвідченні юридичних фактів, правочинів.

Крім того,

покладання на нотаріуса таких функцій, як здійснення представництва інтересів декларанта, введення справ, обов'язок сплачувати збір, не у повній мірі враховує специфіку діяльності та правовий статус нотаріуса, а саме: нотаріус є суб'єктом нотаріальних процесуальних правовідносин, здійснює свою діяльність від імені держави, надає кваліфіковані юридичні поради, забезпечує дотримання єдності інтересів громадян та держави тощо.

Варто також врахувати те, що

державою делегована значна кількість інших повноважень нотаріусам, які не належать до нотаріальної діяльності.

Так,

відповідно до ч. 1 ст. 10 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» нотаріус виконує функції **державного реєстратора речових прав** на нерухоме майно та їх обтяження, а згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» (п. 5 ч. 1 ст. 1, ч. 1 ст. 6) нотаріус визначений державним реєстратором юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань.

Також

на нотаріусів покладено проведення **фінансового моніторингу** (ч. 2 ст. 6, ст. 8 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму»), повідомлення податкових органів про розмір доходів громадян та розмір сплачених податків з доходу (п. 172.4 ст. 172 та п. 173.4 ст. 173 ПК).

За таких умов

покладення на нотаріусів різного роду **додаткових повноважень** перешкоджатиме виконанню ними основної функції, передбаченої ст.ст.1,3 Закону, що може негативно позначитися на якості нотаріальних послуг.

3.2

У проекті передбачається, що

при перевірці організації нотаріальної діяльності приватного нотаріуса, дотримання ним порядку вчинення нотаріальних дій та виконання правил нотаріального діловодства, організації роботи державних нотаріальних контор, державних нотаріальних архівів **не можуть бути предметом перевірки відомості та документи, які дають змогу ідентифікувати фізичну особу, від імені якої на підставі договору про подання знеособленої**

одноразової (спеціальної) добровільної декларації уповноваженим представником декларанта було подано до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, знеособлену одноразову (спеціальну) добровільну декларацію (зміни до ст.ст. 18, 33 Закону).

Звертаємо увагу, що

у цих положеннях немає необхідності, оскільки

подібні відомості є складовою **нотаріальної таємниці**, передбаченої

ст. 8 Закону. Зокрема, згідно із ч.ч. 1, 2 цієї статті

*«**нотаріальна таємниця** – сукупність відомостей, отриманих під час вчинення нотаріальної дії або звернення до нотаріуса заінтересованої особи, в тому числі про особу, її майно, особисті майнові та немайнові права і обов’язки тощо. Нотаріус та особи, зазначені у ст. 1 цього Закону, а також помічник нотаріуса зобов’язані зберігати нотаріальну таємницю, навіть якщо їх діяльність обмежується наданням правової допомоги чи ознайомленням з документами і нотаріальна дія або дія, яка прирівнюється до нотаріальної, не вчинялась».*

3.3

Згідно з

новим пп. «ї» п. 2 ч. 1 ст.12 Закону

підставою для анулювання свідоцтва про право на заняття нотаріальною діяльністю є

«неодноразове порушення нотаріусом Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» та/або вимог підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України щодо формування та подання знеособленої одноразової (спеціальної) добровільної декларації».

Звертаємо увагу,

що реалізація цієї підстави залежить від дій відповідного управління юстиції, здійснення перевірок та має відповідний механізм застосування цього інституту (ст. 12 Закону).

При цьому, слід врахувати те, що

у змінах до ст.ст. 18,33 Закону **передбачена заборона перевірки дій нотаріуса, відомостей та документів, на підставі яких він здійснював подання декларації.**

4. Зауваження техніко-юридичного характеру та інші зауваження

4.1

Назва проекту не відповідає його змісту, оскільки у проекті пропонуються зміни не лише до ПК, а й до інших законодавчих актів.

4.2

Юридично некоректним є внесення змін до основного тексту законодавчих актів приписів, які є нормами тимчасової дії, або прив'язані до норм інших законодавчих актів, що є тимчасовими.

Такими є зміни

- до п. 14.1 ст. 14 ПК у частині доповнення понятійного апарату новими термінами «активи фізичної особи для цілей підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX «Перехідні положення» цього Кодексу» (новий пп. 14.1.280) та «грошові активи фізичної особи для цілей підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX «Перехідні положення» цього Кодексу» (новий пп. 14.1.281),

а також **зміни до законів України**

- «Про нотаріат», «Про захист економічної конкуренції», «Про запобігання корупції».

Щодо доповнення ПК термінами,

передбаченими новими пп.пп. 14.1.280,14.1.281 п. 14.1 ст. 14 ПК,

окремо зауважимо,

що вміщення цих, по суті, узагальнюючих понять виглядає недоцільним, оскільки,

- 1) по-перше, у п. 4 підрозділу 9⁴ ПК зазначено перелік об'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування, який, до того ж, на відміну від пропонованих визначень, не є вичерпним,
- 2) по-друге, нові пп.пп. 14.1.280, 14.1.281 п. 14.1 ст. 14 та п. 4 підрозділу 9⁴ ПК містять посилання одне на одного, що може призводити до суперечності між вказаними нормами.

Наприклад, *виглядає незрозумілим, чи є об'єктом декларування, зокрема, криптовалюти, правова природа яких на сьогодні дискусійною.*

4.3

Положення підрозділу 9⁴ ПК *потребують певного техніко-юридичного доопрацювання, зокрема, з метою послідовного та логічного викладення нормативного матеріалу, усунення логічних неузгодженостей, групування нормативного матеріалу відповідно до предмету регулювання того чи іншого пункту.*

4.4

З приводу

п. 3 розділу II проекту, яким Кабінету Міністрів України доручається «подати на розгляд Верховної Ради України пропозиції щодо внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про державне мито» стосовно встановлення ставок державного мита за нотаріальні дії з отримання спеціального ідентифікатора декларанта та подання від імені фізичної особи - декларанта до центрального органу виконавчої влади, що реалізує

державну податкову політику, знеособленої одноразової (спеціальної) добровільної декларації відповідно до підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України»,

зауважимо, що

відповідно до ч. 8 ст. 90 Регламенту Верховної Ради України «якщо для реалізації положень поданого законопроекту після його прийняття необхідні зміни до інших законів, такі зміни мають викладатися в розділі «Перехідні положення» цього законопроекту або в одночасно внесеному його ініціатором окремому законопроекті».

4.5

Виходячи з вимог

ст. 116 Конституції України, згідно з якою Кабінет Міністрів України розробляє проект закону про Державний бюджет України і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, подає Верховній Раді України звіт про його виконання, забезпечує проведення податкової політики, щодо внесеного законопроекту **доцільно отримати висновок Уряду**.

Керівник Головного управління

С. Тихонюк

Вик.: Я. Бережний, І. Кругул, Є. Гришко,
О. Куціпак, Є. Корнієнко, І. Кунець