



АПАРАТ ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

Головне юридичне управління

01008, м.Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.:255-20-76

До реєстрац.№ 5153
(друге читання)

Зауваження до проекту закону України

про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особам належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету

У Головному юридичному управлінні у стислий термін, що не дозволяє належне його опрацювання, розглянуто підготовлений до другого читання Комітетом з питань антикорупційної політики проект закону України про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особам належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету (далі – проект).

1.

Проект всупереч вимог статті 116 Регламенту Верховної Ради України доповнено положенням щодо внесення змін до статті 172 Податкового кодексу України, яке не було предметом розгляду в першому читанні.

2.

Проектом передбачається

звільнити (за умови подання одноразової декларації та сплати певного збору) від відповідальності за порушення податкового та валютного законодавства осіб, які активи яких були одержані за рахунок доходів, що підлягали в момент їх нарахування (отримання) оподаткуванню в Україні та з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори відповідно до вимог законодавства з питань оподаткування та/або міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, та/або які не були задекларовані в порушення податкового та валютного законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом будь-якого з податкових періодів, що мали місце до 1 січня 2021 року.

По-перше,

таке звільнення призведе до порушення вимог статей 67 та 68 Конституції України, відповідно до яких кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом та неухильно додержуватися Конституції України та законів України.

Крім того,

зазначене порушує **принцип невідворотності** настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, встановлений підпунктом 4.1.3 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України.

По-друге,

таке звільнення та декларування, яке поширюється не на всіх платників податків, а лише на визначене коло осіб, не відповідає частині четвертій статті 13 Конституції України, згідно з якою **усі суб'єкти права власності рівні перед законом**,

а також

принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, що полягає у забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної,

расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (підпункт 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України.

3.

Пунктом 10 запропонованої редакції підрозділу 9⁴ Перехідних положень Податкового кодексу України передбачається

визначити 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.

Зазначене фактично вказує на те, що

платники податків, які не подали відповідну декларацію і склад та обсяг майна яких перевищує закріплений в даному пункті, апріорі вважаються такими, що порушили законодавство в частині сплати податків і зборів, що не повною мірою відповідає частині другій статті 61 Конституції України, згідно з якою **юридична відповідальність особи має індивідуальний характер**.

Більш того,

у такий спосіб законодавчо встановлюється наявність або відсутність юридичних фактів, що підлягають доказуванню.

Однак наведене є прерогативою суду, а тому вказана норма може призвести до порушення принципу розподілу державної влади на законодавчу, виконавчу та судову, закріпленого в статті 6 Конституції України.

Також,

враховуючи поширення декларування та звільнення від порушення законодавства щодо «будь-якого з податкових періодів, що мали місце до 1 січня 2021 року»,

вказана норма не відповідає статті 58 Конституції України, відповідно до якої **закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі**, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують

відповідальність особи, а також ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення.

Слід також зазначити, що

фактичне встановлення державою складу та обсягу «легальних» активів платника податку, набутих ним в минулому, порушує припис частини четвертої статті 41 Конституції України, за яким право приватної власності є непорушним.

4.

Пунктом 14 підрозділу 9⁴ розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (у редакції законопроекту) передбачено, що до декларанта, який сплатив у повному обсязі суму збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування у встановленому цим підрозділом Кодексу порядку, строки та розмірі, а також виконав інші вимоги передбачені цим підрозділом Кодексу, не можуть, зокрема, 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 статтями 212, 212¹ Кримінального кодексу України. 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.

У зв'язку з наведеним слід зауважити, що зазначена норма за сферою регулювання суспільних відносин є кримінально-процесуальною.

Відповідно до статті 1 Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК України) порядок кримінального провадження на території України визначається лише кримінальним процесуальним законодавством України.

Отже

положення пункту 14 підрозділу 9⁴ розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (у редакції законопроекту) за характером та сферою регулювання повинні бути розміщені у Кримінальному процесуальному кодексі України.

Аналогічне зауваження стосується також пункту 16 підрозділу 9⁴ розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (у редакції законопроекту).

Також слід звернути увагу, що

відповідно до положень статті 3 КК України та статті 1 КПК України зміни до законодавства України про кримінальну відповідальність та кримінально-процесуального законодавства можуть вноситися виключно законами про внесення змін до КК України та/або до кримінального процесуального законодавства України, та/або до законодавства України про адміністративні правопорушення.

Наведене означає, що

хоча охоронні норми і є похідними від регулятивних, проте міститися вони повинні у різних законопроектах, а після їх прийняття у різних законах.

При цьому,

прийняття зазначених правил щодо роздільного прийняття законів, що містять регулятивні та охоронні норми, не було нормативно забезпечене належними процедурами синхронного проходження таких законопроектів.

Таким чином,

законопроект, що розглядається, *не містить повної картини механізму регулювання запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету.*

З урахуванням стану розгляду 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) у профільному комітеті **наразі неможливо здійснити ґрунтовний аналіз відповідності положень** пункту 14 підрозділу 9⁴ розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (у редакції законопроекту) положенням КК України та КПК України у редакції законопроекту № 5156.

Аналогічні зауваження стосуються також пунктів 16 та 19 підрозділу 9⁴ розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (у редакції законопроекту).

5.

Пунктом 14 запропонованої редакції підрозділу 9⁴ Перехідних положень Податкового кодексу України передбачено, що щодо

декларанта, який сплатив у повному обсязі суму збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування у встановленому цим підрозділом порядку, строки та розмірі, а також виконав інші вимоги, передбачені цим підрозділом, не можуть розпочинатися провадження у справах про адміністративні правопорушення за певні порушення, 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 одноразового (спеціального) добровільного декларування).

Однак,

відповідно до частин першої та другої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через два місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні - не пізніше як через два місяці з дня його виявлення, за винятком випадків, коли справи про адміністративні правопорушення відповідно до цього Кодексу підвідомчі суду (судді).

Якщо справи про адміністративні правопорушення відповідно до цього Кодексу чи інших законів підвідомчі суду (судді), стягнення може бути накладено не пізніш як через три місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні - не пізніш як через три місяці з дня його виявлення.

Тобто,

за вчинення адміністративних правопорушень, зазначених в підпункті 2 пункту 14 підрозділу 9⁴ Перехідних положень Податкового кодексу України (у редакції законопроекту), декларанта (самозайняту особу, фізичну особу-підприємця) **апріорі не може бути притягнуто до адміністративної відповідальності враховуючи граничні строки, передбачені статтею 38 зазначеного Кодексу.**

Тому вказана норма не матиме жодних юридичних наслідків як для декларанта, який сплатив у повному обсязі суму відповідного збору, строки та розмірі, а також виконав інші вимоги, передбачені проектом, так і для декларанта, який відверто і цинічно ухилився від виконання вказаних вимог.

6.

У пунктах 12 та 19 запропонованої редакції підрозділу 9⁴ Перехідних положень Податкового кодексу України йдеться про

«державні гарантії, передбачені цим підрозділом»,

однак у проекті

відсутні положення **про гарантування державою будь-чого.**

Водночас

використання словосполучення «державні гарантії» в даному проекті є некоректним, оскільки відповідно до статті 17 Бюджетного кодексу України **державні гарантії можуть надаватися виключно у межах і за напрямками, що визначені законом про Державний бюджет України, на підставі рішення Кабінету Міністрів України.**

7.

В частині використання слів «звільнення від відповідальності» у пункті 19 підрозділу 9⁴ розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (у редакції законопроекту)

слід зазначити таке.

Відповідно до статті 1 КК України його завданням є правове забезпечення охорони прав і свобод людини і громадянина, власності, громадського порядку та громадської безпеки, довкілля, конституційного устрою України від кримінально-протиправних посягань, забезпечення миру і безпеки людства, а також запобігання кримінальним правопорушенням.

Для здійснення цього завдання КК України визначає, які суспільно небезпечні діяння є кримінальними правопорушеннями та які покарання застосовуються до осіб, що їх вчинили.

Статтею 2 КК України визначено, що підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад кримінального правопорушення, передбаченого КК України.

Особа вважається невинуватою у вчиненні кримінального правопорушення і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду.

Згідно з частиною третьою статті 3 КК України кримінальна протиправність діяння, а також його караність та інші кримінально-правові наслідки визначаються тільки КК України.

Таким чином,

відповідно до кримінально-правової доктрини вчинення особою суспільно-небезпечного діяння, яке містить склад кримінального правопорушення, передбаченого КК України, тягне для такої особи настання негативних наслідків. Водночас КК України з метою ефективної реалізації загальної та спеціальної превенції містить низку умов, що передбачають можливість пом'якшення чи звільнення від кримінальної відповідальності.

Зокрема

такі умови передбачаються положеннями про обставини, що виключають кримінальну протиправність діяння, звільнення від кримінальної відповідальності (загальні та спеціальні положення), звільнення від покарання та його відбування, амністія та помилування.

Системний аналіз наведених положень КК України дає змогу дійти висновку, що і положення про відповідальність і положення про її пом'якшення суворо підпорядковані принципу індивідуальної відповідальності, тобто особа несе відповідальність виключно за власні діяння, і лише власною посткримінальною поведінкою може впливати на міру кримінально-правової репресії.

Навіть у випадку прийняття закону про амністію, хоча парламент і визначає загальні підстави звільнення від покарання, лише суд визначає, чи підлягає особа звільненню.

Слід звернути увагу, що

частинами четвертими статті 212 та статті 212¹ КК України передбачено, що особи, які вчинили діяння, передбачені зазначеними статтями, звільняються від кримінальної відповідальності, якщо вони до притягнення до кримінальної відповідальності сплатили податки, збори (обов'язкові платежі), єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а також відшкодували шкоду, завдану їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Тобто

наведені норми уже містять положення про спеціальні підстави звільнення від кримінальної відповідальності за умови виконання особою покладених не неї регулятивними нормами обов'язків, а також відшкодування завданої шкоди.

Таким чином,

існуюча кримінально-правова політика держави щодо охорони суспільних відносин у сфері сплати загальнообов'язкових платежів є м'якою і спрямованою передусім на **стимулювання** запровадження податкової культури, а **не покарання**.

Водночас,

як вбачається зі змісту частини п'ятої статті 212 КК України законодавцем уже використовувався механізм, подібний передбаченому у законопроекті.

Так,

відповідно до положень 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 № 63-VIII статтю 212 КК України було доповнено новою частиною п'ятою, відповідно до змісту якої «діяння, передбачені частинами першою - третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 92 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України».

Аналіз юридичної конструкції **«не вважаються умисним ухиленням...»**, а також положень законопроекту в цілому дає змогу дійти висновку, що

законопроект передбачає певний епізодичний механізм обмеження дії кримінального закону в часі і по колу осіб з підстав, що жодним чином не узгоджуються ні з кримінально-правовою доктриною, ні з вимогою стабільності кримінально-правової політики держави.

Тож вимоги до посткримінальної поведінки декларанта на практиці не сприятимуть реальному усуненню завданої правопорушенням шкоди, а за певних умов можуть мати ознаки легалізації (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом, на пільгових умовах.

По суті, запропонований механізм є

штучним втручанням у кримінально-правове регулювання, що здійснюється шляхом підміни правових принципів кон'юнктурними інтересами.

Таким чином,

ані форма, ані підстави застосування запропонованого законопроектом механізму не носять ознак інструменту кримінально-правового регулювання.

Запровадження подібних епізодичних чужорідних конструктивів у тіло КК України суперечить принципам послідовності та стабільності

кримінально-правової політики держави, а також руйнує у свідомості громадян стале уявлення про основоположні засади реалізації державою охорони найбільш важливих суспільних відносин, що у довгостроковій перспективі може негативно позначитись на ефективності загальної превенції кримінального закону.

З метою уникнення у кримінально-правовому регулюванні подібних неузгодженостей, а також з урахуванням останніх тенденцій формування м'якої кримінально-правової політики у сфері сплати загальнообов'язкових платежів та регулярного запровадження законодавцем виключень з такого регулювання, діяння, передбачені статтями 212, 212¹ КК України, очевидно можуть зазнати декриміналізації, з одночасним посиленням фінансової відповідальності.

8.

Проект потребує приведення у відповідність до конституційних принципів верховенства права та визначення України **правовою державою** (статті 1 та 8 Конституції України), а також не враховує правової позиції Конституційного Суду України,

у рішеннях якого неодноразово наголошувалося, що визначальними елементами верховенства права є принципи правової визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці і неминуче призводить до сваволі (абзац другий підпункту 5.4 пункту 5 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 22.09.2005 року № 5, від 29.06.2010 року № 17-рп, від 11.10.2011 року № 10-рп).

Європейський суд з прав людини також неодноразово підкреслював, що закони мають відповідати встановленому **Конвенцією про захист прав людини** і основоположних свобод стандарту, який вимагає достатньо чіткого формулювання правових норм у тексті нормативно-правових актів.

Зокрема,

«...Закон має бути доступним для зацікавлених осіб та сформованим з достатньою точністю для того, щоб надати їм можливість регулювати свою поведінку аби бути здатними – за потреби, за відповідної консультації – передбачати тією мірою, що є

розумною за відповідних обставин, наслідки, які може потягнути за собою його дія» (рішення у справі «Веренцов проти України, 11 квітня 2013 року).

Зокрема:

1) у проекті застосовуються словосполучення *«Зокрема, але не виключно», «Як альтернативу платник податків може обрати ставку 6 відсотків», які за лексикою не є нормативними і не мають юридичного змісту;*

2) незрозуміло, *яким чином положення проекту, що передбачають звільнення порушників податкового законодавства від передбаченої законом відповідальності, за умови сплати ними збору за ставками, значно меншими від ставок відповідних податків стимулюватимуть «підвищення податкової культури громадян», особливо податкової культури тих громадян, які здобули активи шляхом порушення Закону України «Про захист економічної конкуренції»;*

3) за проектом *одноразове (спеціальне) добровільне декларування є добровільним.*

Водночас запропонованою проектом редакцією підрозділу 9⁴ Перехідних положень Податкового кодексу України передбачено, що

особи, які мають право скористатися правом на декларування та не скористалися таким правом, вважаються такими, що повідомили контролюючий орган про відсутність у власності активів, одержаних (набутих) за рахунок доходів, з яких не сплачено або сплачено не в повному обсязі податки і збори та/або склад та обсяг таких активів перебуває в межах, визначених пунктом 10 цього підрозділу.

Тобто, платники податку, які не бажають реалізувати своє право на декларування, тим самим вчиняють юридично значимі дії, які можуть вплинути на їх правове становище як платника податків та суб'єкта права власності.

Враховуючи наведене, таке декларування не може вважатися добровільним.

4) проектом пропонується не поширювати положення абзацу першого пункту 172.2 статті 172 Податкового кодексу України на операції з

відчуження житлової нерухомості банками в порядку звернення стягнення за договорами іпотеки, що забезпечують кредит, наданий в іноземній валюті.

Однак у даному абзаці йдеться про оподаткування за ставкою, визначеною пунктом 167.2 статті 167 цього Кодексу (5 відсотків), доходу, отриманого платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш як одного з об'єктів нерухомості (зокрема, житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку).

Слід зазначити, що відповідно до частини п'ятої та сьомої статті 38 Закону України «Про іпотеку» дії щодо продажу предмета іпотеки та укладання договору купівлі-продажу здійснюються іпотекодержателем від свого імені. Розподіл коштів від продажу предмета іпотеки між іпотекодержателем та іншими особами, що мають зареєстровані права чи вимоги на предмет іпотеки, здійснюється відповідно до встановленого пріоритету та розміру цих прав чи вимог. Решта виручки повертається іпотекодавцю.

Непоширення даної вимоги на відповідні операції означає, що дохід від таких операцій має оподатковуватись за основною ставкою податку на доходи фізичних осіб – 18 відсотків бази оподаткування. Водночас зазначена норма може вказувати і на те, що, що відповідна операція не вважається продажем нерухомого майна платником податку (однак це не є предметом регулювання пункту 172.2 статті 172 Податкового кодексу України).

Більш того, незрозуміло, чому таку норму пропонується встановити лише щодо стягнення за договорами іпотеки, що забезпечують кредит, наданий в іноземній валюті.

5) проектом передбачено декларування та звільнення від порушення законодавства щодо «будь-якого з податкових періодів, що мали місце до 1 січня 2021 року». Слід зазначити, що Податковий кодекс України набрав чинності з 1 січня 2011 року, а тому застосування відповідного звільнення і декларування доцільно було б передбачити до періоду, що починається саме з цієї дати.

6) у пункті 6 запропонованої проектом редакції підрозділу 9⁴ Перехідних положень Податкового кодексу України в одних випадках декларант має подавати засвідчені належним чином копії документів, що підтверджують вартість об'єктів декларування, а в інших – просто копії документів, що підтверджують вартість об'єктів декларування;

7) у пункті 6 запропонованої проектом редакції підрозділу 9⁴ Перехідних положень Податкового кодексу України припис про те, що «Контролюючому органу забороняється вимагати додаткові документи, крім

передбачених цим пунктом» викладено як друге речення абзацу, який не стосується подачі документів;

8) перше речення абзацу другого пункту 16 підрозділу 9⁴ розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (у редакції законопроекту) має надто складну структуру, у зв'язку з чим не можливо встановити його точний зміст.

Так, в частині слів «крім випадку притягнення такої особи» не можливо визначити, чи ці слова стосуються декларанта чи «особи, визначеної абзацом третім пункту 3 цього підрозділу».

Крім того, в частині використання логічної конструкції «крім випадку», яка за своїм змістом означає наявність у нормі винятку із певного правила регулювання суспільних відносин, не можливо встановити де ця конструкція закінчується: чи словами «які зазначені в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації» чи наприкінці речення. Отже, із змісту зазначеного положення не можливо точно встановити, у яких випадках одноразові (спеціальні) добровільні декларації, а також відомості, що містяться в них, можуть бути використані в розслідуваннях та/або перевірках стосовно декларанта, а також у якості доказів у відповідних провадженнях, а у яких ні.

9) незрозуміло, як передбачене проектом декларування зі сплатою збору кореспондуватимуться з положеннями пункту 77 підрозділу 2 Перехідних положень Податкового кодексу України, яким встановлено порядок справляння акцизного збору та податку на додану вартість з транспортних засобів, ввезених на митну територію України з порушенням податкового та митного законодавства до 31 грудня 2020 року. Відтак, одночасне застосування цих законодавчих норм може призвести до корупційних проявів.

Зважаючи на наведене, проект потребує доопрацювання відповідно до статті 118 Регламенту Верховної Ради України.