



DOI 10.37491/UNZ.83.1
УДК 336.272:351.713



Олег ШЕРЕМЕТ¹,
Богдан ДЕРЕВЯНКО²

ЛЕГАЛІЗАЦІЯ АКТИВІВ У ПОРЯДКУ ОДНОРАЗОВОГО (СПЕЦІАЛЬНОГО) ДОБРОВІЛЬНОГО ДЕКЛАРУВАННЯ В УКРАЇНІ ЯК СПРОБА ПОЄДНАННЯ ПУБЛІЧНИХ І ПРИВАТНИХ ІНТЕРЕСІВ

Мета: на основі аналізу положень податкового законодавства України про легалізацію активів у порядку одноразового (спеціального) добровільного декларування визначити можливі суперечливі питання до них, надати пропозиції щодо мінімізації негативних наслідків для суспільства та осіб, які не скористаються цими положеннями. Методи дослідження: під час дослідження було застосовано комплекс загальнофілософських, спеціально-правових та новітніх методів наукового дослідження; серед інших переважно застосовано історично-правовий, аналітико-синтетичний, порівняльно-правовий, метод сходження від абстрактного до конк-

¹ доктор юридичних наук, доцент,
професор кафедри права, філософії та політології,
Національний університет «Чернігівський колегіум» імені Т. Г. Шевченка,
chnpu@chnpu.edu.ua,
<https://orcid.org/0000-0002-9512-991X>.

² доктор юридичних наук, професор,
головний науковий співробітник відділу міжнародного приватного права
та правових проблем євроінтеграції,
Науково-дослідний інститут приватного права і підприємництва
імені академіка Ф. Г. Бурчака (м. Київ),
ndipp@adamant.net,
<https://orcid.org/0000-0001-7408-8285>.



ретного та інші методи, що дозволило вийти на отримані результати дослідження. Результати: Законом України від 15 червня 2021 р. було надано рік — з 01 вересня 2021 по 01 вересня 2022 р. на одноразове (спеціальне) добровільне декларування людиною активів, набутих за рахунок доходів, що не були належним чином оподатковані. Новизна законодавства і врегульованих ним відносин призвела до постановки питань: 1) чи зможе людина подовжити строк декларування?; 2) чи треба декларувати нерухоме майно, яке знаходиться в АРК або ОРДЛО?; 3) чи логічно застосовані різні ставки податку для активів на рахунках у банках України/на території України (5 %) та в іноземних банках/на території інших держав (9%)?; 4) чому у п. 10 підрозд. 9-4 розд. XX Податкового кодексу України обрано саме такі числові межі для житлової (120 та 240 м²) та нежитлової (60 м²) нерухомості?; чому відсутня вартісна характеристика щодо нерухомого житлового майна?; чому відсутні посилання на розмір та статус населеного пункту?; чому визначено саме таким розмір земельної ділянки?; що робити, якщо людина має перевозити транспортним засобом, що вміщує 10 або більше осіб, велику родину?; чи справедливо, що власник одного автомобіля вартістю 300 тис. грн вважається таким, що податок сплатив, а власник двох автомобілів вартістю 20 тис. грн за обидва вважається таким, що податок не сплатив?; 5) як проводитиметься підрахунок доходів і витрат людини?; якими будуть санкції до осіб, доходи яких не відповідають кількості і вартості наявних у них активів? та ін. Висновки: запропоновано для декларації закордонних активів застосувати ставку податку на рівні, нижчому, ніж стосовно активів, що знаходяться в Україні, а можливо, ще і механізм податкової та кримінальної амністії за умови повернення грошових коштів та цінностей в Україну; рекомендовано топпосадовцям не давати приводу до появи питань стосовно їхнього коштовного майна в Україні та за кордоном і не впливати на самостійну роботу правоохоронних і судових органів; для запобігання соціальної напрузі запропоновано скоригувати кількість житлової нерухомості за статусом міста, селища, села або визначити кількість житлової і нежитлової нерухомості, а також землі у грошовому виразі без прив'язки до географічних та інших факторів; найпростішим варіантом зменшення соціальної напруги буде підняття у підп. 1 і 2 п. 10 підрозд. 9-4 розд. XX Податкового кодексу України визначених кількісних показників хоча б удвічі і збільшення у підп. 3 п. 10 підрозд. 9-4 розд. XX Податкового кодексу України кількості транспортних засобів з одного до двох або встановлення грошового показника вартості автомобіля (автомобілів). Рекомендовано особам, стосовно яких після 01 вересня 2022 р. проводитиметься перевірка представниками фіскальних органів, апелювати до останніх із вимогою враховувати власні витрати та витрати членів родини за прожитковим мінімумом.

Ключові слова: бюджет, одноразове спеціальне (добровільне) декларування, Податковий кодекс України, ставка податку, валютні цінності.



Вступ. Для діяльності держави, забезпечення її потреб та потреб її громадян (підданих) необхідні значні фінансові ресурси. І що більша держава, то цих ресурсів необхідно більше. Держава не може функціонувати хаотично, розраховуючи на випадок і не маючи стратегії розвитку та резервів на випадок усіляких форс-мажорів. Відсутність єдиної економіки, стратегії розвитку, коротко-, середньо- та довгострокових програм чи планів діяльності була притаманна більшості держав давнього світу та часів Середньовіччя. А з першої половини ХХ ст. майже усі держави почали програмувати (капіталістичні держави) або планувати (комуністичні і соціалістичні держави) свою економічну діяльність. Державний бюджет є найпоширенішим прикладом загальнодержавної короткострокової програми економічної діяльності. Його розробляють та приймають на календарний рік. Державний бюджет та місцеві бюджети за структурою дещо нагадують форму номер 1 бухгалтерської звітності підприємства — бухгалтерський баланс [1]. В останньому наявний актив, що містить інформацію про майнові та інші активи підприємства, та пасив, що містить інформацію про джерела підприємства, з яких профінансовано його активи. При цьому сума всіх активів підприємства дорівнює сумі всіх його пасивів. Державний бюджет складається із двох частин — дохідної та витратної. Остання часто на декілька відсотків перевищує першу. Сума перевищення є дефіцитом бюджету, яку планується закрити за рахунок певних додаткових або «випадкових» ресурсів. Левова частка дохідної частини бюджету припадає на податки і збори, які планується протягом року зібрати фіскальною службою. Слід вказати на факт, за яким у прадавніх та середньовічних державах за відсутності державних бюджетів, програм чи планів економічного розвитку, стратегічних резервів продуктів харчування, промислової сировини тощо активно функціонували прообрази сучасних податкових чи фіскальних органів.

Сьогодні кожна держава світу ухвалює річний бюджет, має систему фіскальних органів, та абсолютна більшість держав закладає у бюджет дефіцит, як правило, у межах 3 %. Виконання дохідної частини та закриття дефіциту бюджету залежить від багатьох факторів, які протягом століть досліджувалися вченими і підтверджувалися практиками, у першу чергу, економістами. У загальних рисах на ці фактори буде вказано нижче. А нагальним на сьогодні є намагання держави наповнити бюджет за рахунок запровадження так званої легалізації активів або одноразового (спеціального) добровільного декларування (далі — добровільного декларування), нещодавно запропонованих в Україні Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» від 15 червня 2021 р. № 1539-ІХ (далі — Закон від 15.06.2021 р.) [2]. Цей Закон не отримав глибокого обговорення в колах науковців та практи-



ків, однак заслуговує на це через свою новизну й унікальність, а також через непередбачуваність наслідків для осіб, які не скористаються наданими ним можливостями та ін. Усе це потребує окремого наукового дослідження.

Огляд джерел. Пошуку відповідей на питання правового забезпечення наповнення бюджету, справляння податків, удосконалення правового статусу фіскальних органів та правового режиму їхньої діяльності, формування фінансово-правової термінології, застосування заходів фінансово-правової відповідальності та ін. присвячено значну кількість робіт українських вчених. Серед них можна згадати таких вчених, як: А. І. Берлач [3], М. М. Бліхар [4; 5], О. М. Вінник [6], Т. С. Гудіма [7], Б. В. Дерев'янко [8; 9], В. П. Дудко [10], О. О. Костенко [11], Ю. О. Костенко [12; 13], М. П. Кучерявенко [14–17], В. К. Мамутов [18; 19], А. О. Монаєнко [20; 21], О. П. Подцерковний [22; 23], Т. О. Пожар [24], В. І. Полюхович [25], Т. Г. Попович [26], В. О. Рядінська [27–29], Л. А. Савченко [30], М. В. Старинський [31], В. І. Теремецький [32], В. Д. Чернадчук [33–36] та багатьох інших. Як видно, певну кількість робіт було підготовлено до набуття чинності Податковим кодексом України (далі — ПК України), й усі роботи підготовлено до прийняття названого вище Закону від 15.06.2021 р. А отже, новітні виклики сучасній фіскальній системі України та пропозиції щодо відповіді на них залишаються поза увагою вчених. Саме пошуку відповідей на суперечливі питання, пов'язані із запровадженням легалізації активів у порядку добровільного декларування, слід присвячувати сучасні дослідження.

Методи дослідження. Під час підготовки наукової статті було застосовано комплекс загальнофілософських, спеціально-правових та новітніх методів наукового дослідження. Серед інших частіше застосовувалися історично-правовий, аналітико-синтетичний, порівняльно-правовий, метод сходження від абстрактного до конкретного та інші методи, що дозволили вийти на отримані результати дослідження.

Мета. На основі аналізу положень податкового законодавства України про легалізацію активів у порядку добровільного декларування визначити можливі суперечливі питання до них, надати пропозиції щодо мінімізації негативних наслідків для суспільства та осіб, які не скористаються цими положеннями.

1. Зміст пропозицій держави громадянам щодо легалізації активів у порядку добровільного декларування.

Як вказувалося вище, кожна держава прагне скорочення дефіциту бюджету і збільшення його витратної та особливо дохідної частин. З цією метою (як основною) в Україні було прийнято Закон від 15.06.2021 р., який став податковою новацією за весь час існування Української держави. Так, розд. XX «Перехідні положення» ПК України було доповнено підрозд. 9⁴ «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб», п. 1 якого було надане визначення поняття. У цьому достатньо великому за обсягом визначенні поняття звертає на себе увагу характеристика активів «... якщо такі активи ... були одержані (набуті) ... за рахунок доходів, що підлягали в момент їх нарахування



(отримання) оподаткуванню в Україні та з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори відповідно до вимог законодавства ...» [37]. Тобто людина повинна сама об'єктивно визначити, за які доходи було придбане те чи інше майно та чи сповна нею було сплачено податки із цих доходів і прийняти рішення подавати чи не подавати одноразову (спеціальну) добровільну декларацію. Період добровільного декларування визначено проміжком часу від 01 вересня 2021 р. по 01 вересня 2022 р. Стосовно цього періоду одразу виникає декілька питань, на які буде звернуто увагу нижче.

У п. 3 цього підрозділу ПК України визначено, хто може бути декларантом — фізична особа — громадянин України або іноземець, зокрема і самозайнята особа, а хто не матиме права на подання такої декларації. Серед останніх названо:

1) осіб із частковою дієздатністю на дату початку декларування — малолітніх, неповнолітніх, недієздатних;

2) осіб, які за будь-який період, починаючи з 01 січня 2010 р., виконують або виконували в Україні публічні функції, визначені у п. 37 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»;

3) осіб, стосовно яких з боку України застосовані спеціальні обмежувальні заходи (санкції) відповідно до Закону України «Про санкції» [37].

Важливе значення для цього дослідження має абз. 5 п. 3 підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України, згідно із яким особа, яка не скористалася правом на декларування до 01 вересня 2022 р., вважається такою, що не має активів, придбаних із ухиленням від сплати податків [37]. Це положення також викликає багато питань, які буде поставлено та досліджено нижче.

П. 4 підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України визначено об'єкти добровільного декларування, зокрема валютні цінності; нерухоме майно; рухоме майно [37]. А п. 5 підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України зазначено що не може бути об'єктом [37].

У п. 7 підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України визначено базу для нарахування збору з добровільного декларування. Але найбільш важливими і такими, що викликають найбільше запитань, є пункти 8 і 10 названого підрозділу. Так, у пункті 8 встановлено ставки, за якими має розраховуватися сума збору з добровільного декларування [37].

За підп. 8.1 визначено ставку в 5 % щодо валютних цінностей, розміщених на рахунках у банках в Україні, різного нерухомого та рухомого майна. Платнику податків надано право обрати ставку 6 % із сплатою податкового зобов'язання трьома рівними частинами щорічно [37].

За підп. 8.2 визначено ставку в 9 % щодо валютних цінностей, розміщених на рахунках в іноземних банках або які зберігаються в іноземних фінансових установах; щодо об'єктів декларування, які знаходяться (зарєстровані) за кордоном. Платнику податків надано право обрати ставку 11,5 % зі сплатою податкового зобов'язання трьома рівними частинами щорічно [37].



За підп. 8.3 визначено ставку в 2,5 % щодо номінальної вартості державних облігацій України з терміном обігу більше ніж 365 днів без права дострокового погашення, придбаних декларантом у період з 01 вересня 2021 року до 31 серпня 2022 р. до подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації. Платнику податків надано право обрати ставку 3 % із сплатою податкового зобов'язання трьома рівними частинами щорічно [37].

П. 10 підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України встановлено, що у випадку невикористання людиною до 1 вересня 2022 року права на подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації вважається, що нею сплачено податки з:

— різноманітних активів, сумарна вартість яких не перевищує 400 тис. грн станом на 01 вересня 2022 р.;

— квартири/квартир, загальна площа якої/яких не перевищує сукупно 120 м²; житлового будинку/будинків, зареєстрованого/зареєстрованих у встановленому порядку в Україні, загальна площа якого/яких сукупно не перевищує 240 м²;

— об'єктів нежитлової нерухомості — нежитлових будинків некомерційного призначення та/або нежитлових будинків незавершеного будівництва некомерційного призначення, загальна площа яких не перевищує 60 м²;

— земельних ділянок, сукупний розмір яких по кожній окремій ділянці не перевищує норми безоплатної передачі, визначеної ст. 121 Земельного кодексу України;

— одного транспортного засобу особистого некомерційного використання — автомобіля з певними характеристиками [37].

Очевидно, що кілька мільйонів українців не задекларують «нульовою» декларацією майно, яке перевищує наведені вище норми. А отже, положення законодавства самі по собі багато в чому є спірними та суперечливими і можуть породити не менш суперечливі правовідносини.

2. Суперечливі й дисонансні норми законодавства про легалізацію активів (добровільне декларування).

Як вказувалося вище, новизна законодавства і врегульованих ним відносин із добровільного декларування призвела до появи великої кількості суперечливих моментів і призведе до ще більшої їх кількості. Зупинимося на окремих із них. По-перше, період добровільного декларування завершиться 01 вересня 2022 р. З цього приводу виникає питання: чи не буде його продовжено, виходячи з негативних або позитивних результатів? На нашу думку, держава на 01 січня 2022 року розраховує на декларування українцями активів на суму більш ніж 1 млрд грн і надходження до бюджету більш ніж 50 млн грн. Невідомо, чи буде це вважатися позитивним результатом і яким цей результат буде на 01 вересня 2022 р. Також виникає питання: чи зможе людина, яка пропустила весь строк (один рік) або його частину через поважну причину, скористатися правом на відновлення строку? Для української судової системи не є рідкісним явищем поновлення позовної давності через хворобу, перебування у тривалому відраженні, в місцях позбавлення волі, а сьогодні ще і в заручниках



у терористичних організацій. Тому не можна відкидати варіант, наприклад, подання після 01 вересня 2022 р. одноразової (спеціальної) добровільної декларації одночасно із певною довідкою про неможливість зробити це раніше особою, стосовно якої має розпочатися, але ще не розпочалося кримінальне провадження. Відновити строки така особа зможе і через суд.

Друга група питань виникає щодо об'єктів нерухомості, що підлягають декларуванню. Так, Закон від 15.06.2021 р. та ПК України не кажуть, чи повинно та чи може бути об'єктом декларування нерухоме майно, що знаходиться в Автономній Республіці Крим (АРК) та в окремих районах Донецької і Луганської областей (ОРДЛО). При цьому сама відповідь на питання щодо декларування такого майна є складною і суперечливою. З одного боку постає питання: чому людина повинна декларувати майно, яким вона не може володіти і користуватися, а сьогодні часто і не може розпоряджатися? З іншого — значна кількість громадян України, навіть тих, хто обіймає посади державної служби або є народними депутатами, мають або вільно набувають майно на території АРК, постійно його відвідують, тобто володіють і користуються. То виникає питання: чому вони не повинні таке нерухоме майно декларувати чи принаймні чому воно не повинно враховуватися як наявне в особі? Залишимо і ми ці питання без відповіді.

Третя група питань виникає щодо різних ставок податку для валютних цінностей та майна, що знаходиться на рахунках у банках України або перебуває на території України (5 %) та для аналогічних, що перебувають в іноземних банках або на території інших держав (9 %). Очевидно, що ставки за депозитами в іноземних банках, як правило, нижчі за ставки за депозитами в українських банках. Зрозуміло, що окремі громадяни України зберігають гроші та інші цінності у закордонних банках не для того, щоб на них заробити. Українець, гроші якого знаходяться на рахунках у зарубіжному банку, навряд чи взагалі це визнає. А йому ще й пропонують сплатити податок у розмірі 9 %. Те саме стосується і закордонного майна. Тому тут логічнішим буде застосувати ставку податку на рівні, нижчому, ніж щодо валютних цінностей і майна, що знаходиться в Україні. Може бути застосовано механізм податкової або ж навіть кримінальної амністії за умови повернення грошових коштів та інших цінностей в Україну. Але це питання окремих досліджень.

Четверта група питань стосується декларантів. Як вказано в абз. 3 п. 3 підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України, ними не можуть бути особи, які за будь-який період, починаючи з 01 січня 2010 р., виконують або виконували в Україні публічні функції, передбачені п. 37 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення». Тобто державні службовці найвищого рангу не можуть скористатися перевагами одноразового (спеціального) добровільного декларування. З одного боку, це є правильним, оскільки держава не повинна дозволяти легалізувати доходи, здобуті злочинним шляхом (вишукувати такі доходи і відкривати кримінальні провадження повинні правоохоронні органи), а найвищі державні посадові особи



повинні надавати приклад в оподаткуванні свого майна та своєї діяльності. З іншого боку, виходить, що зміни до ПК України покликані наповнити державний бюджет за рахунок добровільного декларування своїх доходів, з яких не сплачені або не повною мірою сплачені податки державними службовцями не найвищого рангу та пересічними громадянами, які не мають стосунку до державної служби. Тоді можуть виникнути питання, особливо підживлені низинним почуттям заздрості: чому представники умовного середнього класу та бідних прошарків населення мають сплачувати податок, а майно та валютні цінності топчиновників і суддів залишаються поза увагою правоохоронців? Щодо цих питань схилиємося до положень законодавства. Проте топпосадовці не повинні давати приводу до появи таких питань, особливо не повинні впливати на самостійну і незалежну роботу правоохоронних і судових органів.

Велика п'ята група питань постає із положень п. 10 підрозд. 9⁻⁴ розд. XX ПК України. Ці питання будуть максимально актуальними після 01 вересня 2022 р. Розглянемо їх окремо у прив'язці із діями осіб, які відмовляться скористатися можливостями добровільного декларування.

3. Перспективи для осіб, які не скористаються нормами законодавства про легалізацію активів у порядку добровільного декларування.

У разі відмови особи від декларування після 01 вересня 2022 р. вважатиметься, що нею повністю сплачено податки з розташованого на території України об'єкта житлової нерухомості — квартири (квартир), загальна площа якої (яких) не перевищує 120 м². Те саме щодо житлового будинку (будинків) — 240 м². Тому виникає одразу декілька питань: 1) чому обрано саме такі числові межі?; 2) чому відсутня вартісна характеристика щодо житлового нерухомого майна або чому відсутні посилання на розмір та статус населеного пункту, — адже відомо, що вартість 30 м² житлової нерухомості у місті Києві (знову ж таки, у різних районах та навіть будинках дуже різна) може бути у кілька разів вищою, ніж вартість 120 м² у інших містах, а особливо селищах і селах України?

Можливо тут законодавцеві слід було згадати положення нині нечинного Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», у п. 4 ст. 3 якого було встановлено вартість торгового патенту за календарний місяць у межах таких рівнів:

- на території міста Києва, обласних центрів — від 60 до 320 грн;
- на території міста Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) і районних центрів — від 30 до 160 грн;
- на території інших населених пунктів — до 80 грн [38].

Виправити ситуацію кількістю квадратних метрів житлової нерухомості, визначених у підп. 2 п. 10 підрозд. 9⁻⁴ розд. XX ПК України, можна за аналогією із положенням підп. 1 цього пункту, де визначено, що сумарна вартість активів не перевищує 400 тис. грн станом на 01 вересня 2022 р. [37]. Так само, кількість квадратних метрів житлової нерухомості для квартир та житлових будинків можна перевести в тисячі гривень. Аналогічні питання можуть виникнути і щодо об'єктів нежитлової нерухомості,



загальна площа яких без декларування не повинна перевищувати 60 м² [37]. Варіант повернення соціальної справедливості аналогічний, як у випадку із житловою нерухомістю.

У разі відмови від декларування власника земельної ділянки визначено, що вважається таким, з якого сплачено податки, сукупний розмір по кожній окремій ділянці, що не перевищує норми безоплатної передачі, визначеної ст. 121 Земельного кодексу України [37]. Така ситуація виглядає справедливішою за ситуацію з нерухомим майном. Проте все одно, вартість земельних ділянок у різних селах відрізняється навіть більш контрастно, ніж вартість квадратного метра нерухомості у столиці та невеликому селі. В Україні наявні елітні села навколо Києва, у курортних селах Карпат, де 0,01 га може коштувати мільйон і більше гривень; і є села, де земельна ділянка будь-якого розміру не коштує майже нічого. Крім того, норма безоплатної передачі земельних ділянок громадянам для будівництва й обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка) в містах — не більше 0,10 га [39]. У багатьох невеликих і навіть великих містах України навіть неможливо бути власником земельної ділянки значно більшого розміру. Вартість земельної ділянки залежить від значної кількості факторів. Тому, як і у випадку із житловою нерухомістю, доцільним було б визначити розмір земельних ділянок у грошовому еквіваленті, незалежно від географічних та адміністративно-територіальних факторів.

У громадян, які працюють, об'єктивно виникне питання: як оцінювати той факт, що з грошей, за які було придбано майно, сплачувався податок з доходів фізичних осіб? Слід лише підтримувати громадян України, які протягом життя поступово купують об'єкти житлової нерухомості в Україні, вкладаючи в майбутнє неповнолітніх дітей і обираючи їм долю у власній державі. Зрозуміло, що ці об'єкти вони оформляють на себе. Уявляється найбільш простим і логічним підняти в підп. 1 і 2 п. 10 підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України визначені кількісні показники хоча б удвічі.

Аналогічно викладеному вище в підп. 3 п. 10 підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України визначено, що у випадку відмови від добровільного декларування вважається, що людина повністю сплатила податки за 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 тис. см³ та/або середньоринковою вартістю понад 400 тис. грн, мотоцикла із робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 800 см³, літака, гелікоптера, яхти, катера) [37]. І тут найпершими постають питання: що робити, якщо людина має велику родину, яку мусить перевозити недорогим транспортним засобом, що вміщує 10 або більше осіб, чому власник одного транспортного засобу вартістю 300 тис. грн вважається таким, що податок сплатив, а власник двох автомобілів радянського виробництва вартістю 20 тис. грн за обидва вважається таким, що податок не сплатив? У випадку із автотранспортом логічніше визначити його ринкову вартість, аніж кількість автомобілів. Якщо ж залишати кількість, то принаймні її подвоїти.



П. 15 підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України передбачено проведення камеральної перевірки центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, відомостей в одноразових деклараціях. Натомість не вказано яким чином здійснюватиметься перевірка майна та доходів осіб, які відмовилися їх задекларувати згідно із досліджуваним підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України. Тут виникають питання: як буде проводитися підрахунок доходів і витрат людини; з якого моменту ці доходи і витрати людини будуть враховуватися; як можна буде оскаржити результати підрахунків; якими будуть санкції до осіб, доходи яких не відповідають кількості і вартості наявного у них майна та інші. Складно прогнозувати події після 01 вересня 2022 р. Єдине що можна пропонувати особам, стосовно яких проводитиметься перевірка, апелювати до контролерів із вимогою враховувати власні витрати та витрати членів родини за прожитковим мінімумом за відповідні періоди, адже прожитковий мінімум встановлюється законами України і вважається достатнім для повноцінної життєдіяльності людини.

Висновки. До 2021 року в Україні лише на теоретичному рівні обговорювалися можливості легалізації матеріальних, грошових та інших благ, отриманих із частковим або повним ухиленням від сплати податків або за кошти, з яких не були сплачені податки. Тому переведення теоретичних дискусій після 15 червня 2021 р. у площину ПК України одразу спричинило появу значної кількості питань. Ці питання не облишені сенсу і вказують на те, що новітні положення податкового законодавства щодо добровільного декларування можуть виявитися неефективними або й несправедливими. Так, вказано на недоцільність встановлення вищої ставки податку на активи, що знаходяться за кордоном або в зарубіжному банку (9 %) порівняно з аналогічними в Україні (5 %). У такому випадку потенційний декларант закордонного майна, скоріше за все, таким і залишиться та не змінить статус на декларанта реального. Для цього логічнішим буде застосувати ставку податку на рівні, нижчому, ніж щодо валютних цінностей і майна, що знаходиться в Україні, а можливо, ще і механізм податкової та навіть кримінальної амністії за умови повернення грошових коштів та інших цінностей в Україну.

Державні службовці найвищого рангу не можуть скористатися перевагами добровільного декларування. У цьому слід погодитися із законотворцем, проте топосадовці не повинні давати приводу до появи питань щодо їхнього коштовного майна в Україні та за кордоном, особливо не повинні впливати на самостійну роботу правоохоронних і судових органів.

Після 01 вересня 2022 р. особи, які не подадуть одноразову (спеціальну) добровільну декларацію, будуть перевірятися фіскальними органами держави у випадку наявності у них квартири (квартир) площею більше 120 кв²; або житлового будинку (будинків) — більше 240 кв²; або нежитлової нерухомості — більше 60 кв²; або землі для будівництва і обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка) у селах — більше 0,25 га, в селищах — більше 0,15 га, в містах



— більше 0,10 га; або більше одного автомобіля; або інших активів вартістю більше 400 тис. грн на 1 вересня 2022 р.

Для запобігання соціальній напрузі в суспільстві одразу після 1 вересня 2022 р. запропоновано вже зараз:

1) або скоригувати кількість житлової нерухомості за статусом міста, селища, села;

2) або визначити кількість житлової і нежитлової нерухомості, а також землі у грошовому виразі без прив'язки до географічних та адміністративно-територіальних факторів.

Найпростішим варіантом зменшення соціальної напруги буде підняття у підп. 1 і 2 п. 10 підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України визначених кількісних показників хоча б удвічі і збільшення у підп. 3 п. 10 підрозд. 9⁴ розд. XX ПК України кількості транспортних засобів з одного до двох або встановлення грошового показника вартості автомобіля (автомобілів).

Особам, стосовно яких після 01 вересня 2022 р. проводитиметься перевірка представниками фіскальних органів, слід рекомендувати апелювати до останніх із вимогою враховувати власні витрати та витрати членів родини за прожитковим мінімумом за відповідні періоди, адже прожитковий мінімум встановлюється законами України і вважається, що його достатньо для повноцінної життєдіяльності людини.

Зрозуміло, що поставлені питання й запропоновані варіанти відповідей на них є лише верхівкою айсбергу, який до (особливо після) 01 вересня 2022 р. проявить себе повною мірою. Залишається багато моментів у добровільному декларуванні, які найближчим часом слід дослідити. Наприклад, законотворець не дав однозначної відповіді щодо декларування майна, що знаходиться на території АРК чи ОРДЛО. Ми також не наважилися взяти на себе таку відповідальність. Тому це питання залишається відкритим. А на нього найближчим часом слід надати відповідь.

Список використаних джерел

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, зареєстр. у Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL : <https://bit.ly/3IiVKmT>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету. Закон України від 15.06.2021 р. № 1539–ІХ. *Відомості Верховної Ради України*. 2021. № 34. Ст. 274.
3. *Берлач А. І.* Фінансове право України. Київ : Ун-т «Україна», 2006. 336 с.
4. *Бліхар М. М.* Правова природа податку з огляду на його юридичні ознаки та елементи. *The scientific heritage*. 2016. № 2 (2). С. 64–68.
5. *Бліхар М. М.* Правовий статус органів фінансового контролю при здійсненні інвестиційної діяльності. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 5. С. 161–165.



6. *Вінник О. М.* Технології державно-приватного партнерства (правові аспекти). *Демографія та соціальна економіка*. 2012. № 1. С. 110–119.
7. *Гудіма Т. С.* Господарсько-правове забезпечення реалізації грошово-кредитної політики держави на засадах сталого розвитку. Київ : ДУ «Інститут економіко-правових досліджень імені В. К. Мамутова НАН України», 2020. 336 с.
8. *Дерев'янка Б. В.* Про удосконалення здійснення державного контролю та нагляду за діяльністю суб'єктів господарювання. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 4. С. 99–102.
9. *Дерев'янка Б., Острий Д.* Особливості бюджетної відповідальності як різновиду фінансово-правової відповідальності. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 145–149.
10. *Дудко В. П.* Державний фінансовий контроль. 2-ге вид. Чернівці : Прут, 2008. 624 с.
11. *Костенко О. О.* Правове регулювання альтернативних систем оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Донецьк, 2008. 235 арк.
12. *Костенко Ю. О.* Фінансове право України. Київ : Центр учб. л-ри, 2009. 240 с.
13. *Костенко Ю. О.* Податкова реформа: деякі аспекти адміністрування податків та зборів. *Наука і правоохорона*. 2016. № 4 (34). С. 76–81.
14. *Кучерявенко М. П.* Налоговые процедуры: правовая природа и классификация. Киев : Правова єдність, 2009. 496 с.
15. *Кучерявенко М. П.* Правова природа процедурного регулювання оподаткування. *Юрист України*. 2011. № 2 (15). С. 26–29.
16. *Кучерявенко М. П.* Податкове право України. Харків : Право, 2013. 536 с.
17. *Фінансове право / за ред. М. П. Кучерявенка*. Харків : Право, 2016. 440 с.
18. *Мамутов В.* Економічні важелі проти тіньової економіки. *Вісник НАН України*. 2001. № 1. С. 24–32.
19. *Мамутов В. К.* О сочетании госрегулирования и рыночной саморегуляции. *Економіка України*. 2006. № 1. С. 59–65.
20. *Монаєнко А. О.* Правові основи державного фінансового контролю. Запоріжжя : КПУ, 2008. 152 с.
21. *Монаєнко А. О.* Бюджетне право України. Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2009. 400 с.
22. *Подцерковний О. П.* Денежные обязательства и расчетные правоотношения в Украине. Одесса : Студия «Негоциант», 2005. 308 с.
23. *Подцерковний О. П.* Грошові зобов'язання господарського характеру: проблеми теорії і практики. Київ : Юстініан, 2006. 424 с.
24. *Пожар Т. О.* Роль фінансово-економічних методів державного фінансового контролю у забезпеченні бюджетної дисципліни. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 8 (122). С. 327–333.
25. *Popovych T. G., Polyukhovych V. I., Pozhodzhuk T. B., Kovalyshyn O. R.* Economy, law, community: Sustainable development and a new paradigm. *Asia Life Sciences*. 2020. Vol. (1). Pp. 39–56.
26. *Popovych T. G.* International vision of standardization as a means of regulating economic entities of terms of instability and globalization. *Приватне право і підприємництво*. 2018. Вип. 18. С. 185–190.
27. *Рядінська В. О.* Соціальна справедливість при оподаткуванні доходів фізичних осіб. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2013. № 2. С. 59–64.



28. Рядінська В. О. Правовий механізм податку на доходи фізичних осіб від роялті: проблеми правового регулювання. *Наука і правоохорона*. 2014. № 2 (24). С. 248–255.
29. Рядінська В. О. Зарубіжний досвід оподаткування незаконних доходів фізичних осіб. *Європейські перспективи*. 2015. № 2. С. 130–136. *Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського НАН України*. URL : <https://bit.ly/356xp7Q>.
30. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.
31. Старинський М. В. Проблеми та перспективи правового регулювання валютних відносин в Україні. Суми : Мрія, 2015. 344 с.
32. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні. Харків : Діапазон, 2012. 648 с.
33. Чернадчук В. До питання об'єкта бюджетних відносин. *Підприємництво, господарство і право*. 2007. № 3. С. 79–84.
34. Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні. Суми, 2008. 455 с.
35. Чернадчук В. Д. До питання видів та форм бюджетного контролю. *Фінансове право*. 2011. № 3 (17). С. 23–26.
36. Чернадчук В. Д. Становлення та розвиток української науки фінансового права. Суми : Мрія, 2017. 208 с.
37. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
38. Про патентування деяких видів підприємницької діяльності. Закон України від 23.03.1996 р. № 98/96–ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 20. Ст. 82.
39. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768–III. *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 3–4. Ст. 27.

Надійшла до редакції 12.08.2021

Oleh SHEREMET

T. H. Shevchenko National University «Chernihiv Collegium»

Bohdan DEREVYANKO

Academician F. H. Burchak Scientific Research Institute of Private Law and Entrepreneurship of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine

Legalization of Assets by One-Time (Special) Voluntary Declaration in Ukraine as an Attempt to Combine Public and Private Interests

Purpose. Based on the analysis of the provisions of the tax legislation of Ukraine on legalization of assets by one-time (special) voluntary declaration to identify possible controversial issues, provide proposals to minimize the negative consequences for society and those who do not use these provisions. Research methods. A set of general philosophical, special legal and the latest methods of scientific research during the preparation of a scientific article was used. Among others, historical-legal, analytical-synthetic, comparative-legal, method of ascent from the abstract to the concrete and other methods were more often used, which allowed to get the results of the research. Results. The Law of Ukraine of June 15, 2021 provided a year — from September 1, 2021 to September 1, 2022 for one-time (special) voluntary declaration of assets acquired at the expense of income that was not properly taxed. The novelty of the legislation and the relations regulated by it led to the following questions: 1) «Will a person be able to extend the declaration period?»; 2) «Is it necessary to declare real estate located in the



Autonomous Republic of Crimea or certain districts of Donetsk or Luhansk regions?»; 3) «Are different tax rates logically applied to assets on accounts in banks of Ukraine / in Ukraine (5 %) and in foreign banks / in other countries (9 %)»; 4) «Why in paragraph 10 of subsection 9-4 of section XX of the Tax Code of Ukraine are chosen such numerical limits for residential (120 and 240 square meters) and non-residential (60 square meters) real estate?»; «Why is there no value characteristic in relation to real estate?»; «Why are there no references to the size and status of the settlement?»; «Why is the size of the land plot determined in this way?»; «What if a person has to transport a large family in a vehicle that can accommodate 10 or more people?»; «Is it true that the owner of one car worth 300 thousand UAH is considered to have paid the tax, and the owner of two cars worth 20 thousand UAH for both is considered that he did not pay the tax?»; 5) «How will be the calculation of human income and expenses?»; «What will be the sanctions against people whose income does not correspond to the number and value of their assets?» etc. Conclusions. It is proposed to apply a tax rate for the declaration of foreign assets at a level lower than for assets located in Ukraine, and possibly a mechanism of tax and criminal amnesty subject to the return of money and valuables to Ukraine. Top officials were advised not to give rise to questions about their valuable property in Ukraine and abroad and not to influence the independent work of law enforcement and the judiciary. To prevent social tensions, it is proposed to: adjust the number of residential real estate according to the status of the city, town, village or determine the number of residential and non-residential real estate, as well as land in monetary terms without reference to geographical and other factors. The simplest option to reduce social tension is to increase in subparagraphs 1 and 2 of paragraph 10 of subsection 9-4 of section XX of the XX Tax Code of Ukraine certain quantitative indicators at least twice and increase in subparagraph 3 of paragraph 10 of subsection 9-4 of section XX of the Tax Code of Ukraine the number of vehicles up to two or setting a monetary value of the car (cars). It is recommended that persons who will be inspected by the fiscal authorities after September 1, 2022, appeal to the latter with the requirement to take into account their own expenses and the expenses of family members at the subsistence level.

Keywords: budget, one-time special (voluntary) declaration, Tax Code of Ukraine, tax rate, currency values, residential real estate.