

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО ТА ФІНАНСОВОГО ПРАВА

УДК 347.73

DOI 10.37772/2309-9275-2021-2(17)-14

МАКУХ ОКСАНА ВОЛОДИМИРІВНА

доктор юридичних наук, доцент, професор кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права Інституту економіки та права Класичного приватного університету

ОДНОРАЗОВЕ ДОБРОВІЛЬНЕ ДЕКЛАРУВАННЯ В УКРАЇНІ: СУТНІСТЬ І НАСЛІДКИ ДЛЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

У статті розглянуто правове регулювання одноразового (спеціального) добровільного податкового декларування, розкрито його правовий механізм та змістові характеристики. Підкреслено, що наразі ще зарано констатувати позитивні наслідки від впровадження такого механізму (особливо для платника податків). Наголошено на необхідності й доцільності побудови в Україні податкову систему і систему адміністрування податків і зборів з високим ступенем довіри до держави у платника податків.

Ключові слова: податкове регулювання, податкове декларування, одноразове добровільне податкове декларування, податкова амністія.

Постановка проблеми. Останніми роками в Україні правотворчість у сфері оподаткування зазнала суттєвих змін. Такі перетворення пов'язані з багатьма чинниками, наприклад: (1) необхідність приведення національного податкового законодавства відповідно до положень міжнародних стандартів; (2) впровадження у сферу податково-правового регулювання сучасних технологій; (3) актуалізація питання щодо наповнення дохідних частин бюджетів в умовах пандемії та ін. Враховуючи вказані та інші фактори, держава має реалізовувати відповідні заходи, впроваджувати нові законодавчі положення. Так, однією із останніх новел податкового законодавства є запровадження відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання дегінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» (далі – Закон № 1539) [11] добровільного податкового декларування, що фактично передбачає здійснення податкової амністії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Показово, що інститут амністії не є новим для права, зокрема, податкового, а її дослідженням займалися такі правники, як: Т. О. Белова, М. П. Кучерявенко, І. В. Пивоварова, І. В. Приходько, В. О. Рядінська,

Є. М. Смичок. У той же час в сучасних умовах правовий механізм її реалізації зазнав відповідних трансформацій, що в свою чергу, зумовлює необхідність проведення аналізу сучасних підходів до визначення та регламентації податкової амністії.

Мета статті полягає у аналізі різних аспектів правового регулювання одноразового (спеціального) добровільного декларування як механізму податкової амністії в Україні.

Виклад основного матеріалу. Перш ніж перейти до розгляду правового механізму податкової амністії, проаналізуємо зміст цієї категорії загалом. Досліджуючи зміст категорії «амністія» у податковій сфері науковці виокремили два основних підходи до визначення її сутності. Згідно з першим підходом амністія розглядається як інститут максимізації фіскальної функції держави. У цьому контексті йдеться про: можливість платників податків самостійно врегулювати наслідки податкових правопорушень; захист порушника податкової дисципліни від застосування до нього звичайних податкових санкцій в обмін на сплату ним відповідної компенсації; впровадження нової форми податкової політики держави [1, с. 359]. У підсумку для держави як владної сторони у податкових відносинах має значення поповнення бюджету за рахунок сплати відповідного збору.

Відповідно до другого підходу податкова амністія розглядається як тимчасово доступна спеціальна

пропозиція уряду, яка: тимчасово доступна й дозволяє збільшити дохід держави; використовується урядом для того, щоб збільшити надходження коштів в бюджет за рахунок амністії вибіркової групи платників податків, представники яких схильні до ухилення від оподаткування і значно відрізняються від середньостатистичних платників податків. В рамках цього підходу амністію визначають як своєрідну дискримінацію – залежно від можливостей ухилення від сплати податків одні платники податків воліють сплачувати свої «податкові індульгенції», своєчасно сплачуючи передбачені законом податки, в той час як інші воліють «потягнути» час і здійснити сплату відповідно до умов амністії [1, с. 356].

На думку Т. О. Белової, одним з основних напрямків правової політики сучасної держави є вдосконалення законодавства на основі принципів рівності всіх перед законом і гуманізму. До числа інструментів, спрямованих на реалізацію принципу гуманізму, відноситься амністія як акт милосердя у вигляді звільнення від відповідальності осіб, які вчинили правопорушення. При цьому вчена наголошує на тому, що оголошення та реалізація податкової амністії може призвести як до позитивних (формування довірчих відносин між державою та суспільством, профілактики вчинення правопорушень, надходження до бюджету додаткових грошових коштів), так і до негативних наслідків (дестабілізації відносин у податковій сфері, збільшенню числа неплатників податків). Досягнення позитивних результатів потребує ретельного опрацювання умов та деталей правового регулювання податкової амністії [2, с. 3]. Слід погодитися із міркуваннями Т. О. Белової стосовно того, що впровадження податкової амністії може мати як позитивні, так і негативні сторони. Такий підхід є цілком зрозумілим, оскільки на практиці не завжди можливо створити ідеальну модель, конструкцію, механізм. Більше того, впроваджуючи відповідні законодавчі нововведення їх реальну ефективність можна оцінити лише після певного темпорального періоду їх застосування.

І.Є. Криницький висвітлює негативний аспект, наголошуючи на тому, що податкова амністія негативно відбивається в плані створення законності та правопорядку в сфері оподаткування, адже порушуються принципи справедливості та рівності, оскільки особи, які ухиляються від виконання одного з конституційних обов'язків, одержують від держави суттєві преференції та отримують своєрідну «індульгенцію», внаслідок чого податковий тягар в повній мірі покладається на всіх інших платників податків: «позитивна» особа, не тільки не підтримується, а, навпаки, отримує «покарання», адже заради отримання

запланованих податкових доходів держава розкрадає втрачені кошти на платників, що знаходяться в легальному полі [4, с. 233]. Певною мірою схожими до наведених є міркування В.О. Рядінської. Дослідниця, аналізуючи податкову амністію, підкреслює, що їх застосування є сумнівним, неетичним та аморальним кроком, що розцінюватиметься суспільством як прагнення високопосадовців легалізувати власні незаконні доходи та амністувати осіб, які здобули капітали внаслідок власної злочинної діяльності [12, с. 405]. О.О. Шарапова трактує податкову амністію як явище зі складною структурою, яке складається із заходів економіко-правового характеру, спрямованих на збільшення дохідної частини бюджету шляхом притягнення податкових надходжень за допомогою звільнення осіб, які приховували доходи від оподаткування, від кримінальної та податкової відповідальності за умови сплати ними всієї або частини суми податкової заборгованості [13, с. 57].

На нашу думку, конструктивними є міркування І. В. Приходько, яка зосереджує увагу саме на виокремленні позитивних та негативних наслідки податкової амністії. До першої групи віднесено такі: 1) поповнення державного бюджету за рахунок надходжень від прострочених чи прихованих податків, які за інших обставин отримати було б навряд чи можливо або потребувало б значних адміністративних витрат на здійснення податкового контролю та інші заходи в сфері правоохоронної та оперативно-розшукової діяльності (зниження цих адміністративних витрат); 2) корегування недоліків та помилок в існуючій системі оподаткування, яка характеризувалася перекосом балансу публічних та приватних інтересів при оподаткуванні на користь публічних інтересів; 3) відновлення податкової дисципліни, підвищення рівня добросовісної сплати податків; 4) збільшення бази оподаткування. До другої – порушення принципу справедливості та рівності оподаткування; є формою інтерпоральної (міжчасової дискримінації); суттєво впливають на послаблення податкової дисципліни та податкової моралі [8, с. 235].

На перший погляд, складається враження про побудову довірчих відносин між державою та платниками податків шляхом впровадження відповідних взаємних «стимулів». Держава дозволяє платникам податків добровільно задекларувати свої активи, які не були належним чином відображені відповідно до положень податкового законодавства, й уникнути відповідальності за вчинені порушення податково-правових норм. Платники податків, користуючись такими нововведеннями, сплачує збір до бюджету. На наш погляд, такі новації у податковому законо-

давстві у підсумку можуть бути позитивними лише для держави, а які наслідки будуть мати місце для платника після закінчення темпоральної дії такого режиму однозначно стверджувати на разі не можна. На нашу думку, для побудови партнерських відносин між державою та платниками податків потребує впровадження якісних, реально функціонуючих правових механізмів.

Також підкреслимо, що на підставі вивчення сутності податкової амністії правники виділяють три аспекти, в яких розглядається така категорія. Зокрема, йдеться про розгляд податкової амністії, як:

1) державно-правового акту, яким з боку держави гарантується звільнення від податкової відповідальності осіб, які не виконали в установленому законодавством порядку обов'язок зі сплати податку, за умови, що такі особи добровільно і в повному обсязі внесуть до бюджетної системи держави всі наявні недоїмки;

2) методу фінансової діяльності держави, що використовується для планомірного формування публічних грошових фондів;

3) правового інституту, що становить собою відокремлений комплекс взаємопов'язаних податково-правових норм, що регулюють суспільні відносини з приводу справляння податку на підставі прийняття державного правового акта про оголошення податкової амністії [2, с. 9]. На наше переконання, не всі із запропонованих міркувань можуть бути підтримані.

По-перше, регламентуючи податкову амністію, держава не видає відповідного спеціального акта про амністію (на відміну від кримінального права, в якому видається окремий нормативно-правовий акт, а саме Закон України «Про амністію», в якому передбачаються положення щодо: відповідних категорій осіб, які підлягають амністії відповідно до цього закону; переліку осіб, на яких такий закон не розповсюджується; деякі аспекти застосування такого закону та ін. [9, 10]). Зміни, які були внесені до Податкового кодексу України щодо впровадження податкової амністії та сплати одноразового збору до бюджету були внесені Законом № 1539. Навіть виходячи з назви вищенаведеного закону, можемо констатувати відсутність у нього спеціального призначення.

По-друге, податкова амністія фактично є одним з методів, які держава використовує для планомірного формування публічних грошових фондів при здійсненні публічної фінансової діяльності. Цей висновок базується на тому, що впровадження такого «методу» має обмежену темпоральну дію. Йдеться, зокрема, про те, що відповідно до Закону № 1539 по-

даткова амністія проводиться з 1 вересня 2021 року до 1 вересня 2022 року. Фактично, термін дії аналізованого методу становить лише один календарний рік й за його допомогою публічні фонди можуть наповнюватися лише цей період. Крім того, навряд чи можна погодитись з планомірністю наповнення публічних фондів від використання податкової амністії, оскільки наразі ми не можемо чітко встановити обсяги грошових коштів, які поступатимуть до бюджетів у такий спосіб, а також чітко встановити строки таких надходжень (окрім встановленого періоду дії такого режиму).

По-третє, податкова амністія становить собою відповідний податково-правовий інститут як відокремлена всередині галузі податкового права група юридичних норм, об'єднаних певною спільністю ознак регульованого ними виду однорідних суспільних відносин. Водночас його призначення полягає не лише у сплаті відповідних коштів до бюджету, які залишено законодавцем осторонь. У цьому контексті вбачаємо конструктивними міркування І. В. Приходько, яка визначає інститут податкової амністії як комплекс взаємопов'язаних юридичних норм, що врегульовують однорідні суспільні відносини щодо звільнення від відповідальності за порушення законодавства про сплату податків та зборів за умов виконання певних, передбачених у законодавстві умов зі сплати податків та зборів (які передбачають зміну параметрів оподаткування на покращення становища платника податків до, під час чи після проведення податкової амністії), яким притаманна юридична єдність, повнота регулювання певної сукупності суспільних відносин та однорідність їх фактичного змісту, в силу цього вони набувають відносної самостійності, стійкості та автономності функціонування, що дозволяє стверджувати про наявність предмету податкової амністії як правового інституту [8, с. 239].

Далі зосередимося на розгляді положень Закону № 1539. Перш за все позначимо, що законодавець не використовує у цьому акті категорію «податкова амністія», а використовує категорію «одноразове (спеціальне) добровільне декларування», яка за своїм змістовним наповненням аналогічним податковій амністії. Відповідно до Закону № 1539 - 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 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.

Таким чином, таке декларування характеризується:

(а) можливістю застосування лише фізичними особами такого особливого порядку;

(б) можливістю декларування належних їй активів, що розміщені на території України та/або за її межами, якщо такі активи фізичної особи були одержані (набуті) такою фізичною особою за рахунок доходів, що підлягали в момент їх нарахування (отримання) оподаткуванню в Україні та з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори, та/або які не були задекларовані в порушення податкового та валютного законодавства. При цьому фізична особа може обрати будь-який податковий період, що мав місце до 1 січня 2021 року ;

(в) добровільністю застосування – платник податків на власний розсуд вирішує користуватися йому такими законодавчими новаціями чи ні;

(г) обмеженою дією в часі (лише з 1 вересня 2021 року до 1 вересня 2022 року);

(д) обов'язковою сплатою збору до бюджету за використання спеціального добровільного декларування;

(е) спеціальним порядком подання подання такої декларації.

Ще один аспект, що потребує більш детальної уваги. Відповідно до Закону № 1539 збір з одноразового (спеціального) добровільного декларування – це одноразовий обов'язковий платіж, розмір якого самостійно розраховується декларантом з вартості належних йому активів з урахуванням ставок такого збору, визначених цим підрозділом, та відображається ним в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації. З огляду на наведене, виникає питання про правову природу такого збору, адже цей платіж регламентовано податковим законодавством (визначено його елементи), однак він не входить до складу податкової системи держави. Такий висновок робимо виходячи з того, що у переліку як загальнодержавних податків і зборів, так і місцевих цей платіж відсутній. З одного боку, обраний законодавцем підхід зрозумілий: навіщо вносити зміни до «базових» статей, якщо справляння цього платежу та дія відповідного правового механізму лише рік. З іншого боку, схожа ситуація все мала місце при встановленні військового збору.

У цьому контексті вважаємо доцільним навести міркування О. О. Дмитрик та К. О. Токаревої, які справедливо акцентували увагу на доволі суперечливому порядку введення військового збору [3, с. 21]. Дослідниці аргументують свою позицію тим, що перелік загальнодержавних та місцевих податків і зборів закріплено у ст.ст. 9–10 Податкового кодексу України, до змісту яких військовий збір не включено. При цьому, деякі елементи його правового механізму закріплено у абз. 1 п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України. У цих же нормах також зазначено, що військовий збір має тимчасовий характер, а саме: встановлюється до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України. Зміни щодо введення військового збору були внесені 28 груд. 2014 року й ці положення набули законної сили з 1 січ. 2015 року. Станом на червень 2021 року реформа ЗСУ ще триває, а правовий механізм військового збору й досі належним чином не регламентовано [3, с. 22]. Наведене дозволяє зробити висновок щодо можливості повторення аналогічної ситуації й щодо такого добровільного декларування та сплати відповідного збору.

Ще один спірний аспект стосується ставки, яка застосовується при реалізації розглянутого механізму. Згідно з п. 8 підрозділу 9³ розділу XX ПК України сума збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування щодо задекларованих об'єктів визначається шляхом застосування до бази для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, таких ставок: 5 відсотків; 9 відсотків; 2, 5 відсотки. Приміром, ставка збору 5 відсотків передбачена: (1) щодо валютних цінностей, розміщених на рахунках у банках в Україні з дотриманням вимог пункту 9 цього підрозділу, та щодо права грошової вимоги до резидентів України, визначених підпунктом «а» пункту 4 цього підрозділу; (2) щодо об'єктів декларування, визначених підпунктами «б»–«е» пункту 4 цього підрозділу, що знаходяться (зареєстровані) в Україні, крім тих, які оподатковуються за ставкою, визначеною підпунктом 8.3 цього пункту. При цьому у цілях одноразового (спеціального) добровільного декларування для застосування ставки збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування у 5 відсотків на дату подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації кошти декларанта в національній та іноземній валютах, банківських металах мають бути розміщені на рахунках у банках України [6, п. 8.1 підр. 9³ розд. XX].

Ставка 9 відсотків застосовується щодо: а) щодо валютних цінностей, розміщених на рахунках в іно-

земних банках або які зберігаються в іноземних фінансових установах, та щодо права грошової вимоги до нерезидентів України, визначених підпунктом «а» пункту 4 цього підрозділу; б) щодо об'єктів декларування, визначених підпунктами «б»-«е» пункту 4 цього підрозділу, що знаходяться (zareєстровані) за кордоном, крім тих, які оподатковуються за ставкою, визначеною підпунктом 8.3 цього пункту.

У цілях одноразового (спеціального) добровільного декларування для застосування ставки збору 9 % кошти декларанта в іноземній валюті на дату подання такої декларації мають бути розміщені на рахунках у банках та/або інших фінансових установах за кордоном [6, п. 8.2 підр. 9³ розд. XX].

Розмір ставки досліджуваного збору у 2, 5 % встановлено щодо номінальної вартості державних облігацій України з терміном обігу більше ніж 365 днів без права дострокового погашення, придбаних декларантом у період з 1 вересня 2021 року до 31 серпня 2022 року до подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації.

Водночас законодавець закріпив можливість платника податків обрати альтернативні ставки, розмір яких вищий, порівняно із зазначеними вище, але платникові податків надається можливість розстрочити податкові зобов'язання на три рівні частини й сплачувати їх щорічно. Так, п. 8.1 та 8.2 підрозділу 9³ розділу XX ПК України регламентовано право платника обрати ставку 6 відсотків (замість 5%) із сплатою податкового зобов'язання трьома рівними частинами щорічно, ставку 11,5 відсотків (замість 9 %, відповідно) із сплатою податкового зобов'язання трьома рівними частинами щорічно, а також ставку 3 відсотки (замість 2,5 %) із сплатою податкового зобов'язання трьома рівними частинами щорічно [6, п. 8.2 підр. 9³ розд. XX].

З цього приводу позначимо декілька аспектів, які, на нашу думку, важливі. По-перше, констатуємо, що серед видів податкових ставок, закріплених Податковим кодексом України, альтернативні ставки не виділяються. Зрозуміло, що науковці класифікують ставки податку за різними підставами. Приміром, М. П. Кучерявенко зазначає наявність декількох різновидів ставок, що різняться між собою як за формою, так і характером закріплення, змістом, особливостями застосування [5, с. 257-258]. Спираючись на норми ПК України, Я. В. Поліщук слушно акцентує увагу на наявності певного законодавчого закріплення класифікації ставок податків. Зокрема, йдеться про визначення базової і граничної ставки, абсолютної й відносної ставки. Однак, поряд із наведеним у ПК України містяться й інші варіанти назви ставок податків, а саме: п. 12.3.7. ст. 12 - індивідуальні піль-

гові ставки, 29.2 ст. 29 – фіксовані ставки, 30.9 ст. 30 – знижені ставки, п. 103. 2 ст. 103 – зменшена ставка, п. 103.3 ст. 103 - понижена ставка, п. 293.1 ст. 293 – фіксовані ставки, відсоткові ставки [7, с. 70]. Наведене свідчить про те, що наразі положення податкового законодавства щодо виокремлення видів ставок податків і зборів потребують узгодження.

Говорячи про ставки збору за одноразове (спеціальне) добровільне декларування, підкреслимо, що законодавець не лише встановив новий вид податкових ставок для фізичних осіб – платників податків, а й поєднав це із впровадженням розстрочення податкових зобов'язань відповідних платників податку. Як вбачається, наведений підхід законодавця свідчить про особливу зацікавленість держави у декларуванні активів фізичних осіб й сплаті відповідних сум збору, а відтак – й у наповненні дохідних частин бюджету, оскільки застосовується відповідне стимулювання платників податків у відмінному від загальноновстановленого порядку, однак порушує загальну логіку стосовно класифікації ставок податків, закріплену у ПК України. Фактично, при застосуванні таких преференцій сплата збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування здійснюється декларантом: першого платежу - протягом 30 календарних днів з дати подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації; другого платежу - до 1 листопада 2023 року; третього платежу – до 1 листопада 2024 року. А для платників податків, які обирають ставки, які не є альтернативними, сплата збору здійснюється декларантом протягом 30 календарних днів з дати подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації [6, п. 12 підр. 9³ розд. XX].

Висновки. Підбиваючи підсумки, констатуємо неоднозначність сучасних законодавчих новацій у податково-правовій сфері. На наше переконання, одноразове податкове декларування за своїм змістом передбачає застосування механізму податкової амністії. І у нашому випадку її запровадження відбувається саме як тимчасового заходу для наповнення дохідних частин бюджетів в кризових умовах. Ознаками сучасної податкової амністії є: 1) особливий суб'єктний склад – лише фізичні особи-платники податків; 2) специфічні об'єкти декларування – активи фізичних осіб, розміщені на території України та/або за її межами, якщо вони одержані (набуті) такою фізичною особою за рахунок доходів, що підлягали в момент їх нарахування (отримання) оподаткуванню в Україні та з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори, та/або які не були задекларовані в порушення податкового та валютного законодавства; 3) добровільний характер - платник податків на власний розсуд вирішує

користуватися йому такими законодавчими новаціями чи ні; 4) темпоральна обмеженість (лише з 1 вересня 2021 року до 1 вересня 2022 року); 5) платність – суб'єкт декларування сплачує збір до бюджету за використання спеціального добровільного декларування, сума якого розраховується з урахуванням специфічних ставок; 6) спеціальний порядок подання такої декларації.

Водночас констатувати позитивні наслідки від впровадження такого механізму ще зарано (особливо

для платника податків). Очевидно, що в Україні необхідно і доцільно будувати податкову систему і систему адміністрування податків і зборів з високим ступенем довіри до держави у платника податків. І тут великого значення набуває налагодження партнерських відносин з платниками податків, визначення ефективного механізму співпраці контролюючих органів та бізнесу, що можна досягти через впровадження якісних, реально функціонуючих правових механізмів податкової амністії.

ЛІТЕРАТУРА

1. Franzoni L. Punishment and grace: on the economics of tax amnesties. *Public Finance. Finances Publiques*. 1996. Vol. 51 (3). P. 351–366.
2. Белова Т. А. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Саратов, 2015. 29 с.
3. Дмитрик О. О., Токарева К. О. Про деякі сучасні тенденції регулювання фінансових відносин в Україні. *Конституційні засади розвитку інноваційного суспільства* : зб. наук. пр. за матеріалами інтернет-конференції (м. Харків, 25 червня 2021 року) / за ред. А. В. Стріжкової. Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 17–24.
4. Криницький І.Є. Податкова амністія та податкова пільга: проблема співвідношення. *Право та управління*. 2012. №3. С. 228–240.
5. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6-ти т. Т. III: Учение о налоге. Харьков: Легас; Право, 2005. 600 с.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17#Text>.
7. Поліщук Я. В. Ставка податків і зборів: правова природа і класифікація: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2018. 189 с.
8. Приходько І. В. Податкова амністія як інститут податкового права. *Наука і правоохорона*. 2015. № 4. С. 235–239.
9. Про амністію у 2016 році: Закон України від 22.12.2016 р. № 1810-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1810-19#Text>.
10. Про амністію: Закон України від 12.12.2008 р. № 660-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/660-17#Text>.
11. 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-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text>
12. Рядінська В. О. Перспективи запровадження амністії капіталів в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду (частина перша). *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2015. Т. 14. С. 402–410.
13. Шарапова О. А. Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему. Реформы и право. 2008. № 1.

REFERENCES

1. Franzoni L. (1996). Punishment and grace: on the economics of tax amnesties. *Public Finance. Finances Publiques*, Vol. 51 (3), 351–366 [in English].
2. Belova T. A. (2015). Institut nalogovoy amnistii i ego mesto v sisteme nalogovogo prava. *Extended abstract of candidate's thesis*: 12.00.04. Saratov [in Russian].
3. Dmytryk O. O., Tokarieva K. O. (2021). Pro deiaki suchasni tendentsii rehuliuвання finansovykh vidnosyn v Ukraini. *Konstitutsiini zasady rozvytku innovatsiinoho suspilstva: zb. nauk. pr. za materialamy internet-konferentsii (m. Kharkiv, 25 chervnia 2021 roku) – Proceedings of the internet conference*. A. V. Strizhkova (Ed.). Kharkiv : NDI PZIR NAPrN Ukrainy, 17–24 [in Ukrainian].
4. Krynytskyi I. Ye. (2012). Podatkova amnistii ta podatkova pilha: problema spivvidnoshennia. *Pravo ta upravlinia – Right and Management*, 3, 228–240 [in Ukrainian].

5. Kucheryavenko N. P. (2005). Kurs nalogovogo prava. (Vols 1-6); Vol 3: Ucheniye o naloge. Kharkov: Legas, Pravo [in Russian].
6. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17#Text> [in Ukrainian].
7. Polishchuk Ya. V. (2018). Stavka podatkov i zboriv: pravova pryroda i klasyfikatsiia. *Candidate's thesis*: 12.00.07. Irpin [in Ukrainian].
8. Prykhodko I. V. (2015). Podatkova amnistiiia yak instytut podatkovoho prava. *Nauka i pravookhorona – Science and law enforcement*, 4, 235–239 [in Ukrainian].
9. Pro amnistiiu u 2016 rotsi: Zakon Ukrainy vid 22.12.2016 r. № 1810-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1810-19#Text> [in Ukrainian].
10. Pro amnistiiu: Zakon Ukrainy vid 12.12.2008 r. № 660-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/660-17#Text> [in Ukrainian].
11. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo stymuliuvannia detinizatsii dokhodiv ta pidvyshchennia podatkovoi kultury hromadian shliakhom zaprovadzhennia odnorazovoho (spetsialnoho) dobrovolnoho deklaruvannia fizychnymy osobamy nalezhnykh yim aktyviv ta splaty odnorazovoho zboru do biudzhetu: Zakon Ukrainy vid 15.06.2021 r. № 1539-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text> [in Ukrainian].
12. Riadinska V. O. (2015). Perspektyvy zaprovadzhennia amnistii kapitaliv v Ukraini z urakhuvanniam zarubizhnoho dosvidu (chastyna persha). *Naukovi pratsi Natsionalnoho universytetu «Odeska yurydychna akademiia» – Scientific works of the National University «Odessa Law Academy»*, Vol 14, 402–410 [in Ukrainian].
13. Sharapova O. A. (2008). Nalogovaya amnistiya: sravnitelno-pravovoy i istoriko-pravovoy vzglyady na problemu. *Reformy i parvo – Reforms and law*, 1 [in Russian].

МАКУХ ОКСАНА

доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры гражданского,
административного и финансового права Института экономики и права
Классического частного университета

ОДНОРАЗОВОЕ ДОБРОВОЛЬНОЕ ДЕКЛАРИРОВАНИЕ В УКРАИНЕ: СУТЬ И ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ НАЛОГОВ

В статье рассмотрено правовое регулирование одnorазового (специального) добровольного налогового декларирования, раскрыт его правовой механизм и содержательные характеристики. Подчеркнуто, что пока еще рано констатировать позитивные последствия от внедрения такого механизма (особенно для налогоплательщика). Отмечена необходимость и целесообразность построения в Украине налоговой системы и системы администрирования налогов и сборов с высокой степенью доверия к государству у налогоплательщика.

Ключевые слова: налоговое регулирование, налоговое декларирование, одnorазовое добровольное налоговое декларирование, налоговая амнистия.

MAKUCH OKSANA

2nd PhD, Associate Professor, Professor of the Department of Civil, Administrative and Financial Law
of the Institute of Economics and Law of the Classic Private University

ONE-TIME VOLUNTARY DECLARATION IN UKRAINE: ESSENCE AND CONSEQUENCES FOR TAXPAYERS

Problem setting. In recent years, law-making in Ukraine in the field of taxation has undergone significant changes. Such transformations are related to many factors, for example: (1) the need to bring national tax legislation in line with the provisions of international standards; (2) introduction of modern technologies into the sphere of tax and legal regulation;

(3) actualization of the issue of filling the revenue parts of budgets in a pandemic, etc. Taking into account these and other factors, the state must implement appropriate measures, implement new legislation. Thus, one of the latest novelties of tax legislation is the introduction in accordance with the Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine to stimulate de-shadowing of incomes and increase tax culture of citizens by introducing one-time (special) voluntary declaration of assets and payment one-time collection to the budget” (hereinafter - the Law № 1539) [11] voluntary tax declaration, which in fact provides for a tax amnesty.

Analysis of recent researches and publications. It is significant that the institution of amnesty is not new to law, in particular, tax, and its research was carried out by such lawyers as: T.O. Belova, M. P. Kucheryavenko, I.V. Pivovarova, I. V. Prikhodko, V. O. Ryadinska, E. M. Smychok. At the same time, in modern conditions, the legal mechanism of its implementation has undergone appropriate transformations, which in turn necessitates an analysis of modern approaches to the definition and regulation of tax amnesty.

Target of research is to analyze various aspects of the legal regulation of one-time (special) voluntary declaration as a mechanism of tax amnesty in Ukraine.

Article's main body. The article considers the legal regulation of one-time (special) voluntary tax declaration, reveals its legal mechanism and content characteristics. It is established that the signs of modern tax amnesty are: 1) special subject composition - only natural persons-taxpayers; 2) specific objects of declaration - assets of natural persons located on the territory of Ukraine and / or abroad, if they are received (acquired) by such natural person at the expense of income that was subject to taxation in Ukraine at the time of their accrual (receipt) which have not been paid or not paid in full taxes and fees, and / or which have not been declared in violation of tax and currency legislation; 3) voluntary - the taxpayer decides at his own discretion to use such legislative innovations or not; 4) temporal limitation (only from September 1, 2021 to September 1, 2022); 5) payment - the subject of declaring pays a fee to the budget for the use of special voluntary declaration, the amount of which is calculated taking into account specific rates; 6) a special procedure for submitting such a declaration.

Conclusions and prospect of development. It is emphasized that it is too early to state the positive consequences of the introduction of such a mechanism (especially for the taxpayers). The necessity and expediency of building a tax system and a system of administration of taxes and fees with a high degree of trust in the state in the taxpayer are emphasized.

Keywords: tax regulation, tax declaration, one-time voluntary tax declaration, tax amnesty.

Макух О. В. Одноразове добровільне декларування в Україні: сутність і наслідки для платників податків. *Право та інноваційне суспільство*. 2021. № 2 (17). URL: <http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2021/12/Makuch17.pdf>.