

**Ірина Бондаренко**

докторка юридичних наук, доцентка,
доцентка кафедри фінансового права,
в. о. завідувачки кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)

ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-6561-9857>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/F-5302-2019>
irina.bon.kh@gmail.com

УДК 347.73

МІРКУВАННЯ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ СУБ'ЄКТІВ ІНСТИТУТУ ОДНОРАЗОВОГО (СПЕЦІАЛЬНОГО) ДОБРОВІЛЬНОГО ПОДАТКОВОГО ДЕКЛАРУВАННЯ

АНОТАЦІЯ. З 1 вересня 2021 р. строком на рік, до 1 вересня 2022 р., відповідно до Податкового кодексу України запроваджено новий інститут податкового права – одноразове (спеціальне) добровільне податкове декларування (податкова амністія капіталів). Метою появи та введення в дію такої новели податкового права є спроба вирішення виведення з тіні, легалізація доходів фізичних осіб. Така процедура є увертюрою для подальшого посилення податкового контролю щодо доходів фізичних осіб та є логічним продовженням фіскальної політики держави та посилення державного фінансового моніторингу.

Метою статті, на підставі аналізу чинного законодавства, є спроба визначити: чи є такою, що має ознаки дискримінації чи обмеження прав фізичних осіб, формулювання деяких статей Податкового кодексу України щодо визначення кола суб'єктів, які мають право та виключені із такого кола відповідно до інституту одноразового (спеціального) добровільного декларування.

Формулювання норми закону щодо суб'єктного складу такого інституту, на перший погляд, є нормою дискримінаційною. Чи не порушує така норма принцип рівності як основний принцип, що формує основні засади податкового законодавства України. Принцип рівності передбачає рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

З огляду на аналіз та розуміння чинного законодавства, досить виваженою є логіка законодавця щодо виключення певних категорій осіб (посадових осіб, державних службовців і національних чи іноземних публічних діячів) із переліку суб'єктів, яким не надано право використання інституту одноразового (спеціального) добровільного податкового декларування. Подібна позиція, на нашу думку, була

проявом довести Міжнародному валютному фонду про виваженість інституту податкового добровільного декларування щодо запобігання легалізації коштів, отриманих у корупційний спосіб.

Ключові слова: одноразове (спеціальне) добровільне податкове декларування; посадова особа; амністія; корупція; дискримінація; доброчесність; принцип рівності.

Нині за попередніми розрахунками Міністерства економіки України рівень тіньової економіки у січні–березні 2021 р. становив 30 % від обсягу офіційного внутрішнього валового продукту (далі – ВВП), що на 1 % менше за показник відповідного періоду 2020 р. При цьому рівень тіньової економіки, розрахований із використанням методу збитковості підприємств, становив за підсумком січня–березня 2021 р. 25 % від обсягу офіційного ВВП, що на 13 % менше за рівень у відповідному періоді 2020 р. за даними Міністерства фінансів України¹. Кількість неформально зайнятого населення віком від 15 до 70 років в Україні у 2019 р. становила 3 460,4 тис. осіб, у січні–вересні 2020 р. – 3 275,5 тис.².

На думку експертів, високий адміністративний і податковий тиск є причиною появи тіньових схем взаємовідносин платників податків із державою. При цьому багато дослідників бачать вирішення проблем детінізації трудових відносин у зниженні податкового навантаження на фонд оплати праці, зокрема зменшення єдиного соціального внеску.

Через встановлення жорсткого первинного фінансового моніторингу відповідно до Закону України “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення”³, що здійснюється суб'єктами первинного фінансового моніторингу, відповідно до закону, фактично та практично унеможлиблює використання в обігу незадекларованих коштів фізичними особами.

На практиці має місце неможливість виведення із тіні готівкових і безготівкових коштів фізичних осіб, бо кожного разу, коли вони звертаються до зазначених вище суб'єктів для здійснення фінансових і господарських операцій, суб'єкти первинного фінансового моніторингу блокують їхні спроби через систему сповіщення про ризик орієнтованих операцій. Варто наголосити, що такі кошти потрібні економіці України і не були б зайвими у грошовому обороті держави. Адже саме рух коштів забезпечує зростання ВВП, та, в підсумку, збільшення доходів бюджету

¹ ‘Загальні тенденції тіньової економіки у січні – червні 2021 року’ (Міністерство економіки України) <<https://me.gov.ua/Documents/Download?id=78b79266-3a86-4be0-a528-ef8bb1551809>> (дата звернення: 09.10.2021).

² В Кулаков, ‘Добровільне декларування активів громадян чи податкова амністія?’ [2021] 16/17 (23 квітня – 13 травня) Юридичний вісник України 11.

³ Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 6 грудня 2019 р. № 361-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>> (дата звернення: 09.10.2021).

Ірина Бондаренко

через розподільчу функцію фінансів – податкові надходження. Саме через це законодавець виступив із ініціативою запровадження інституту добровільного декларування як засобу легалізації доходів і майна фізичними особами.

Метою дослідження, на підставі аналізу чинного законодавства, є спроба визначити: чи є такою, що має ознаки дискримінації чи обмеження прав фізичних осіб, формулювання деяких статей Податкового кодексу України (далі – ПК України)⁴ щодо визначення кола суб'єктів, які мають право та виключені із такого кола відповідно до інституту одноразового (спеціального) добровільного декларування.

Відповідно до ПК України:

Одноразове (спеціальне) добровільне декларування – це особливий порядок добровільного декларування фізичною особою 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 року⁵.

Поява подібного інституту не є новелою для законодавств світу. У багатьох країнах законодавець визначає такий інститут через категорію “амністія”. Етимологія слова “амністія” – від польського “*amnistja*”, із французького – “*amnistie*” виходить від грецького *ymnistia* – “забуття, прощення”⁶. Спочатку амністією називали одним із видів помилування, що іменувався у римлян як “*abolitio generalis personarum et causarum*” (“повне прощення осіб та забуття діянь”)⁷. Відтак це кримінально-правове явище. Але аналіз такого інституту дає змогу зробити висновок, що насамперед це конституційно-правове явище, бо детальні положення про кримінальну амністію містяться саме у нормах Конституції України⁸.

⁴ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 09.10.2021).

⁵ Там само.

⁶ *Этимологический словарь русского языка М. Фасмера* <<https://vasmer.slovaronline.com>> (дата звернення: 09.10.2021).

⁷ *Энциклопедический словарь Ф. А. Брокгауза и И. А. Эфрона* <<http://www.vehi.net/brokgauz/index.html>> (дата звернення: 09.10.2021).

⁸ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>> (дата звернення: 09.10.2021).

Однак науковці виділяють серед видів амністії і такий різновид, як економічну амністію. Метою економічної амністії є повна або часткова легалізація фінансових ресурсів тіньового сектору економіки; звільнення від запровадження санкцій до осіб, що підпадають під таку амністію; створення економічно сприятливих умов щодо повернення капіталу у країну⁹. Податкова амністія – правомірне звільнення визначених категорій платників податків податкових платежів від юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства (у частині реалізації конституційного обов'язку зі сплати податків та зборів) за умови добровільного виконання низки законодавчих вимог¹⁰.

Основною метою добровільного (спеціального) одноразового декларування є надання фізичним особам можливості легалізувати доходи, які до того не були задекларовані, з яких не були сплачені податки або були сплачені не у повному обсязі, та власність. Принцип декларування – добровільність, відсутній обов'язок щодо застосування до своїх доходів та майна такого інституту. Ба більше, фізична особа-декларант не повинен підтверджувати джерела отримання задекларованих доходів. По суті, держава надає право задекларувати доходи та майно й зобов'язується не ставити йому запитання щодо їх походження. Тобто презюмується, що такі доходи були отримані фізичною особою у законний спосіб. Саме тому серед суб'єктів, яким надано право скористатися таким інститутом, є всі фізичні особи незалежно від податкового резиденства, окрім осіб, які станом на дату початку періоду одноразового (спеціального) добровільного декларування є малолітніми/неповнолітніми або недієздатними особами і при цьому перебувають на повному утриманні інших осіб (зокрема батьків) та/або держави, або є особами, дієздатність яких обмежена і над такими особами встановлена опіка/піклування.

Дуже дивним і досить нелогічним є виключення із кола суб'єктів, що мають право на застосування інституту податкової амністії, недієздатних осіб та осіб, дієздатність яких обмежена і над якими встановлена опіка/піклування. Адже враховуючи необмежений проміжок часу (закон не встановлює строкові обмеження щодо амністованих доходів та майна), за який держава надає право амністувати доходи, можемо припустити, що такі особи були дієздатними, мали можливість, та/або насправді займалися діяльністю, що приносила дохід у попередні податкові періоди. Але останнім часом чи на сьогодні мають обмежену дієздатність чи повну недієздатність.

При цьому варто зазначити, що відповідно до ПК України такі категорії осіб продовжують бути самостійними платниками податків, але

⁹ О Шарапова, 'Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему' (2008) 1 Реформы и право 57.

¹⁰ Велика українська юридична енциклопедія, т 6: Фінансове право (Кучерявенко М голова редкол, НАПрН України; Нац юрид ун-т ім Ярослава Мудрого 2020) 315.

виконують елементи податкового обов'язку через своїх законних представників чи представників за рішенням суду. Тобто коли у позитивних податкових відносинах у них виникає об'єкт оподаткування, вони зобов'язані виконати через своїх представників обов'язок щодо декларування та сплати податків і зборів. Чи коли йдеться про застосування до таких осіб фінансових санкцій за порушення податкового законодавства, то держава не враховує їх особливий статус і не встановлює до таких категорій осіб ні обмежень, ні привілеїв. А коли йдеться про застосування інституту одноразового (спеціального) добровільного декларування, то такі особи є виключеними із кола реальних платників.

Думається, таке формулювання є проявом реальної дискримінації та порушенням принципу рівності як принципу, що формує основні засади податкового законодавства України. Враховуючи обмежений і короткий строк застосування такого інституту, що унеможлиблює формування судової практики й ініціювання процедури внесення змін у податкове законодавство з усунення такої недосконалості, рефлексія науковців із цього питання повинна стати передумовою для подальшого удосконалення податкового законодавства України, з метою недопущення у майбутньому законотворчому процесі, таких системних помилок.

Декларантами також не можуть бути особи, які за будь-який рік, починаючи з 1 січня 2005 р., подавали або мають подавати декларації відповідно до законів, що визначають чи визначали правові й організаційні засади у сфері запобігання корупції (крім тих, які претендували або претендують на зайняття посад, перебування на яких вимагає чи вимагало від особи подання відповідної декларації, та не були призначені або обрані на відповідні посади). Тобто ПК України чітко встановлює, що лише з приводу статків посадових осіб, державних службовців та національних чи іноземних публічних діячів у визначенні, що надане Законом України "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення", презумпція легальності походження доходів та майна не застосовується.

Спробуємо розібратися, чи не є подібне формулювання норми закону щодо суб'єктного складу такого інституту нормою дискримінаційною. Чи не порушує така норма принцип рівності як основний принцип, що формує основні засади податкового законодавства України. Принцип рівності передбачає рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

Звертаємося до визначення соціального статусу (належності) фізичної особи. Статус соціальний – відносне положення (позиція) індивіда чи групи у соціальній системі, обумовлене низкою ознак, специфічних для цієї системи (економічні, професійні, етнічні та ін.). Соціологи, досліджуючи проблему соціального статусу, спираються значною мірою на теорію М. Вебера, який протиставляє свої погляди історичному матеріалізму, стверджує, що стратифікація визначається не тільки економічними (доступ до суспільного багатства), політичними (влада, право), а й соціальними (престиж) показниками¹¹.

Законом України “Про запобігання корупції” визначені особи, які зобов’язані щорічно до 1 квітня подавати шляхом заповнення на офіційному вебсайті Національного агентства декларацію за минулий рік за формою, що визначається Національним агентством¹². Звичайно, логіка законодавця зрозуміла, однак останні часи президентства В. Зеленського ми спостерігаємо швидку зміну, наприклад, держслужбовців усіх категорій, при цьому варто наголосити, що основна більшість їх була запрошена до державної служби саме з приватного сектора економіки. Тобто будь-який службовець, який на рік взяв на себе відповідальність за долю будь-якого сектора управління, повернувшись до бізнесу, в якому багато проробив і до такого призначення, позбавлений можливості використати своє право як громадянина на добровільне декларування своїх статків і майна.

Крім того, всі ці особи, коли подавали документи на участь у конкурсі на заняття таких посад, мали обов’язок подавати декларації про майновий стан, при цьому така інформація повинна була бути за власним підписом підтверджена як правдива і щодо неї повинна була проведена співбесіда на добросовісність. Тому логічними є висновки законодавця щодо виключення таких осіб зі списку добровільного декларування.

При цьому зовсім не послідовним є формулювання статті, за яким особи, що брали участь у конкурсі та його не пройшли, мають право на застосування такого інституту щодо своїх статків і майна. Слід звернути увагу на деякі неточності. Так, відповідно до ПК України серед виключень, до яких не застосовується норма щодо виключення із суб’єктів, що мають право на добровільне декларування, визначені особи, що не були призначені або обрані на відповідні посади.

Звернемося до процедури проведення конкурсів на зайняття вакантної посади державної служби, що затверджена Постановою Кабінету Міністрів України “Порядок проведення конкурсу на зайняття посад дер-

¹¹ Философский энциклопедический словарь (Ильичев Л гл ред, Сов энциклопедия 1983) 653.

¹² Про запобігання корупції: Закон України від 14 жовтня 2014 р. № 1700-VII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text>> (дата звернення: 09.10.2021).

жавної служби”¹³. Відповідно до правил конкурс проводиться з дотриманням кількох принципів, серед яких варто виділити п. 7 – “доброчесність”. У латинській мові є відповідник українського слова доброчесність – “*integritas*”, яке означає розсудливість, цілісність і завершеність. А у переносному значенні – “чистоту, правильність та невинність”. В англійській мові зберігся корінь цього слова (*integer* – цілий). Англійське “*integrity*” позначає стан цілісності, об’єднання, а також якість чесної людини, яка має сильні моральні принципи. Доброчесність у Великому тлумачному словнику сучасної української мови пояснюється як властивість за визначенням “доброчесний”, висока моральна чистота, чесність. А “доброчесним” є той, хто живе чесно, дотримується усіх правил моралі¹⁴.

Щодо законодавчого визначення, відповідно до наказу Національного агентства України з питань державної служби, яким затверджені Загальні правила етичної поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, доброчесність визначена таким чином.

Державні службовці та посадові особи місцевого самоврядування зобов’язані виконувати свої посадові обов’язки якнайкраще, чесно і неупереджено, незважаючи на особисті ідеологічні, релігійні або інші погляди, не надавати будь-яких переваг та не виявляти прихильності до окремих фізичних чи юридичних осіб, громадських, політичних, релігійних організацій, а також не допускати ухилення від прийняття рішень та відповідальності за свої дії (бездіяльність) та рішення.

Державний службовець та посадова особа місцевого самоврядування зобов’язані діяти доброчесно, а саме:

спрямовувати свої дії на захист публічних інтересів та недопущення конфлікту між приватними та публічними інтересами, уникати виникнення реального та потенційного конфлікту інтересів у своїй діяльності;

не використовувати службове становище в приватних інтересах чи в неправомірних приватних інтересах інших осіб, у тому числі не використовувати свій статус та інформацію про місце роботи з метою одержання неправомірної вигоди для себе чи інших осіб;

не розголошувати інформацію, що стала йому (їй) відома у зв’язку з виконанням посадових обов’язків, зокрема персональні дані фізичних осіб, конфіденційну та іншу інформацію з обмеженим доступом, режим якої встановлено Законами України “Про державну таємницю”, “Про інформацію”, “Про захист персональних даних” та “Про доступ до публічної інформації”, крім випадків, установлених законом¹⁵.

¹³ Порядок проведення конкурсу на зайняття посад державної служби; Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2016 р. № 246 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/246-2016-%D0%BF#Text>> (дата звернення: 09.10.2021).

¹⁴ Великий тлумачний словник сучасної української мови <<http://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR0000989>> (дата звернення: 09.10.2021).

¹⁵ Загальні правила етичної поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування; Наказ Національного агентства України з питань державної служби від 5 серпня 2016 р. № 158 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1203-16#Text>> (дата звернення: 09.10.2021).

Поточне законодавче формулювання поняття “добročесність” майже один в один повторює визначення, яким послуговується Організація економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), що об’єднує 35 найрозвиненіших країн. В ОЕСР радять країнам впроваджувати та розвивати добročесність не тільки на держслужбі, а й на рівні всього суспільства¹⁶.

В українському законодавстві норма, яка зобов’язує доводити законність своїх доходів, існує лише для окремої категорії осіб, вона відома як незаконне збагачення. Відповідно до неї злочином є набуття активів, що на певну суму перевищують офіційні доходи. Це – антикорупційна норма, що покликана зробити прозорішими доходи і видатки державних службовців¹⁷. Варто також зазначити, що посадові особи та ті кандидати, які беруть участь у конкурсі на зайняття вакантної посади певної посадової особи у разі порушення вимог фінансового контролю щодо процедури декларування своїх статків, несуть адміністративну відповідальність, що передбачена ст. 172⁶ Кодексу про адміністративні правопорушення¹⁸.

Висновки. З огляду на аналіз та розуміння зазначених вище норм, вважаємо: досить виваженою є логіка законодавця щодо виключення таких категорій осіб із переліку суб’єктів, яким надано право використання інституту добровільного податкового декларування. Подібна позиція, на наше переконання, була проявом довести Міжнародному валютному фонду (далі – МВФ) про виваженість інституту податкового добровільного декларування щодо запобігання легалізації коштів, отриманих у корупційний спосіб.

Слід нагадати, що в Меморандумі про співпрацю з МВФ є положення про відмову України від проведення будь-яких податкових амністій. Там вважають, що таким чином легко легалізуються корупційні капітали. І якщо влада прагне продовження співробітництва з МВФ, має переконувати його фахівців у життєвій необхідності для України цього кроку і в тому, що він не створить додаткових проблем. А для цього потрібно продумати ефективні запобіжники від легалізації коштів, отриманих у корупційний спосіб.

Застосування податкової амністії дає змогу державі визначити: рівень заможності фізичних осіб; рівень доходів та обсяг активів, які належать окремій фізичній особі на певну дату. Тому варто погодитися із С. Дерчуком, що запровадження лише такого механізму без запровадження непрямих методів визначення доходів у майбутньому, через запроваджен-

¹⁶ ‘Добročесність: поняття, складові та історія’ (НАЗК, 23.03.2021) <<https://prosvita.nazk.gov.ua/blog/dobrochesnist-ponyattya-skladovi-ta-istoriya>> (дата звернення: 09.10.2021).

¹⁷ Ю Радзівський, ‘Податкова амністія: кожен із нас – потенційний злочинець’ [2021] 40 (8–14 жовтня) Юридичний вісник України 11.

¹⁸ Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073-X <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#n1813>> (дата звернення: 09.10.2021).

ня такого обов'язку на рівні ПК України, є нелогічним і непослідовним¹⁹. Податкові амністії мають сенс та успіх тільки тоді, коли громадськість дійсно вірить Уряду і його словам про готовність рішуче й послідовно переслідувати у майбутньому тих, хто не використав амністію і не заявив про свої активи, з яких не виплачені всі належні податки. Варто також наголосити, що амністії часто шкодять наповненню бюджету за рахунок податків у довгостроковій перспективі, оскільки демотивують фізичних та юридичних осіб платити податки і збори, маючи надію на ще одну амністію в майбутньому.

REFERENCES

Bibliography

Dictionaries and encyclopedias

1. *Filosofskij jenciklopedicheskij slovar'* (Il'ichev L gl red, Sov jenciklopedija 1983) (in Russian).
2. *Jenciklopedicheskij slovar' F. A. Brokgauza i I. A. Jefrona* <<http://www.vehi.net/brokgauz/index.html>> (accessed: 09.10.2021) (in Russian).
3. *Jetimologicheskij slovar' russkogo jazyka M. Fasmera* <<https://vasmer.slovaronline.com>> (accessed: 09.10.2021) (in Russian).
4. *Velyka ukraïnska yurydychna entsyklopediia, t 6: Finansove pravo* (Kucheriavenko M holova redkol, NAPrN Ukrainy; Nats yuryd un-t im Yaroslava Mudroho 2020) (in Ukrainian).
5. *Velykyi tлумachnyi slovnyk suchasnoi ukraïnskoi movy* <<http://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR0000989>> (accessed: 09.10.2021) (in Ukrainian).

Journal articles

6. Sharapova O, 'Nalogovaja amnistija: sravnitel'no-pravovoj i istoriko-pravovoj vzgljady na problemu' (2008) 1 *Reformy i pravo* 57 (in Russian).

Newspaper articles

7. Derchuk S, 'Podatkova amnistii ta nepriami metody vyznachennia dokhodiv: yak vony pov'iazani?' [2021] 22/23 (11–24 chervnia) *Yurydychnyi visnyk Ukrainy* 15 (in Ukrainian).
8. Kulakov V, 'Dobrovilne deklaruvannia aktyviv hromadian chy podatkova amnistii?' [2021] 16/17 (23 kvitnia – 13 travnia) *Yurydychnyi visnyk Ukrainy* 11 (in Ukrainian).
9. Radziievskiy Yu, 'Podatkova amnistii: kozhen iz nas – potentsiinyi zlochynets' [2021] 40 (8–14 zhovtnia) *Yurydychnyi visnyk Ukrainy* 11 (in Ukrainian).

Websites

10. 'Dobrochesnist: poniattia, skladovi ta istoriia' (23.03.2021) <<https://prosvita.nazk.gov.ua/blog/dobrochesnist-ponyattya-skladovi-ta-istoriya>> (accessed: 09.10.2021) (in Ukrainian).
11. 'Zahalni tendentsii tinovoi ekonomiky u sichni – chervni 2021 roku' (*Ministerstvo ekonomiky Ukrainy*) <<https://me.gov.ua/Documents/Download?id=78b79266-3a86-4be0-a528-ef8bb1551809>> (accessed: 09.10.2021) (in Ukrainian).

¹⁹ С Дерчук, 'Податкова амністія та непрямі методи визначення доходів: як вони пов'язані?' [2021] 22/23 (11–24 червня) *Юридичний вісник України* 15.

Iryna Bondarenko

CONSIDERATIONS ON DETERMINING THE SUBJECTS OF VOLUNTARY (SPECIAL) TAX DECLARATION INSTITUTION

ABSTRACT. From 1 September 2021 for the term of one year, till 1 September 2022, according to the Tax Code of Ukraine there has been established a new tax law institution – a one-time (special) voluntary tax declaration (tax amnesty on capital). The aim of emergence and implementation of such tax law novelty is an attempt to find solution for withdrawal from shadow and legitimization of income of individuals. Such procedure is an overture for further increase of tax control regarding the income of individuals as well as a logical extension of state fiscal policy and enhanced state financial monitoring.

Taking into account the term of such institution's operation, the objective of the study is to conduct its very timely analysis and determine the range of subjects for whom such procedure may be available. The study suggests the analysis of this institution's structure with respect to the basic principles of tax legislation.

Forming the norm of law regarding the parties of such institution is a discriminatory norm at first sight. There is a question on whether this norm violates the principle of equality as a basic principle that forms the fundamentals of tax legislation of Ukraine. The principle of equality presupposes equality of all taxpayers before the law, prevention of any kind of tax discrimination – provision of equal treatment of all taxpayers regardless of their social, racial, ethnic or religious affiliation, form of ownership of legal entity, citizenship of legal entity, provenance of capital.

By reference to the analysis and understanding of prevailing legislation, it is assumed that lawmakers made a well-considered decision on exclusion of certain categories of persons (officials, civil servants, national or foreign public figures) from the list of subjects not granted the right to use the institution of a one-time (special) voluntary tax declaration. We believe such position was an attempt to prove the IMF the reasonableness of institution of voluntary tax declaration in terms of prevention of money-laundering.

KEYWORDS: one-time (special) voluntary tax declaration; officials; amnesty; corruption; discrimination; integrity; principle of equality.