

УДК 342.9

DOI 10.33244/2617-4154.1(8).2022.131-141

О. О. Пунда,*д-р юрид. наук, доцент,**Державний податковий університет**e-mail: oleksandrpunda@gmail.com***ORCID ID 0000-0002-9175-3141;****Д. А. Арзянцева,***канд. екон. наук, доцент,**Хмельницький університет**управління та права**імені Леоніда Юзькова**e-mail: ardasha2001@gmail.com***ORCID ID 0000-0001-8014-7544;****С. І. Лучковська,***канд. юрид. наук, доцент,**Хмельницький національний**університет**e-mail: svetluch@gmail.com***ORCID ID 0000-0002-9505-9480**

КОНЦЕПЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ПРОГРАМ ДОБРОВІЛЬНОГО РОЗКРИТТЯ ДОХОДІВ (ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ)

Стаття присвячена питанням фінансової відповідальності у податковому праві України та впливу на застосування заходів відповідальності наслідків застосування Програм добровільного розкриття доходів (податкової амністії). Наголошено, що ретроспективна юридична відповідальність є окремим особливим різновидом соціальної відповідальності концепція фінансової відповідальності, має узгоджуватися з новітніми фінансовими інструментами, широка практика використання яких доводить свою ефективність у сфері податкових відносин. Йдеться про програми добровільного розкриття доходів, що більш відомі в Україні як «податкові амністії», та взаємопов'язані з ними методи непрямого контролю доходів фізичних осіб. Зазначені інструментарії широко поширені у світовій практиці фінансового контролю та імплементуються у національну правову систему. Запропоновано включити до змісту Податкового кодексу України нову правову норму, відповідно до якої платника податків буде притягнуто до фінансової відповідальності за невиконання умов угоди про добровільне розкриття доходів. Таку норму запропоновано сформулювати так:

ст. 126-1 Податкового кодексу України «Порушення зобов'язань, визначених в укладеній угоді про добровільне розкриття доходів». Також обґрунтовано, що до змісту Податкового кодексу України також має бути включено доповнення змісту диспозиції ст. 112 Податкового кодексу України підпунктом 112.8.13 такого змісту: «Вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка здійснила одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів». Підкреслено, що застосування програм добровільного розкриття доходів впливатиме на обов'язок доказування у справі, якщо застосовані методи непрямого контролю доходів громадян або інші інструменти фінансового контролю виявлять невідповідність між заявленими в межах програм (податкової амністії) доходами та понесеними за період видатками декларантами.

Ключові слова: фінансова відповідальність, податкове законодавство, податкова амністія, санкції, одноразове добровільне декларування активів.

Метою дослідження є комплексний загальнотеоретичний аналіз взаємозв'язку фінансової відповідальності за податкові правопорушення з процесом застосування програм добровільного розкриття доходів та взаємопов'язаними з ними методами непрямого контролю доходів громадян.

Актуальність проблеми. Ретроспективна юридична відповідальність є окремим особливим різновидом соціальної відповідальності. Ця відповідальність є домінуючою в сучасному державно-організованому суспільстві. З точки зору державних інституцій юридична відповідальність – це регламентоване законом реагування держави на вчинене особою правопорушення у формі застосування до винної особи державно-примусових заходів, що містять у собі несприятливі для правопорушника правові наслідки. У доктрині права прийнято виділяти декілька різновидів ретроспективної юридичної відповідальності.

Національна правнича думка за останнє десятиліття сформувала концепцію самостійного різновиду юридичної відповідальності – відповідальності фінансової або фінансово-правової. Остаточним етапом формування такої концепції стало внесення змін до податкового законодавства України.

Зазначена концепція фінансової відповідальності має узгоджуватися з новітніми фінансовими інструментами, широка практика використання яких доводить свою ефективність у сфері податкових відносин. Йдеться про програми добровільного розкриття доходів, що більш відомі в Україні як «податкові амністії», та взаємопов'язані з ними методи непрямого контролю доходів фізичних осіб. Зазначені інструментарії широко поширені у світовій практиці фінансового контролю та імплементуються у національну правову систему.

Упродовж останніх років добровільне розкриття інформації про отримані доходи фізичних та юридичних осіб дало змогу податковим органам у всьому світі отримати інформацію про тисячі інвестицій в офшори [1]. Неоподатковані доходи, отримані від таких схем, мали виключно значний характер. Водночас це підштовхнуло уряди у багатьох країнах до використання інструментарію «програм добровільного розкриття доходів». Сьогодні використання програм добровільного розкриття доходів є

поширеною практикою у механізмі регулювання виконання податкових зобов'язань платників податків. Наявні у світі програми добровільного розкриття інформації та антиофшорні податкові розслідування допомогли виявити і стягнути близько 102 млрд євро додаткових бюджетних доходів (на жаль, статистика України з цього питання взагалі відсутня, хоча тільки 2018 року податковими органами було відправлено 581 міжнародний запит на розкриття податкової інформації).

Водночас більше 1 млн платників податків добровільно розкрили для влади своїх держав дані про офшорні активи (в Україні подібна програма взагалі відсутня). Безумовно, поширення програм добровільного розкриття доходів прямопов'язане з початком автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки нерезидентів у 2017–2018 роках [2].

Невід'ємним елементом використання добровільного декларування (програм добровільного розкриття доходів) стало застосування методів непрямого контролю доходів. Прийнятий Верховною Радою України 15.06.2021 Закон України, який передбачає податкову амністію та нульове декларування одночасно, має на меті на певний час усунути невизначеність між оподаткованими та неоподаткованими активами, що належать фізичним особам-платникам податків в Україні. Проте залишаються відкритими питання порядку проведення перевірок задекларованих у ході податкової амністії активів і посилення заходів податкового контролю після неї, що є чинником, який визначить успішність цієї деклараційної кампанії. Одним з таких заходів має стати запровадження непрямих методів контролю майнового становища платника податку на доходи фізичних осіб, що може призвести до настання наслідків, пов'язаних з фінансовою відповідальністю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Доктринальному аналізу проблематики фінансової відповідальності та її різновиду – відповідальності податкової присвячено праці таких відомих науковців, як: З. М. Будько, В. В. Білоус, Д. О. Гетманцев, А. Й. Іванський, О. С. Задорожний, О. А. Музика-Стефанчук, М. О. Перепелиця, Ю. І. Пивовар, В. О. Останін, Р. А. Усенко, Ю. Романюк та ін. Водночас проблематика практичного використання непрямих методів податкового контролю залишається малодослідженою у сучасній фінансово-правовій науці. Так само фрагментарними залишаються дослідження у сфері практики програм добровільного розкриття доходів. У певний спосіб цієї тематики торкаються такі науковці, як: О. Добровольський, Д. Каменський, С. Македонський, Р. Вахітов, А. Репа, Т. Тотикова, В. Черкашин.

Виклад основного матеріалу. Конституцією України визначено, що Україна є соціальною та правовою державою. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Втілення в життя зазначених приписів не є можливим без належного фінансового забезпечення механізму державного управління. Ст. 67 Конституції України передбачає обов'язок кожної особи сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом. Податки є основою формування державних доходів, що їх одержує держава на підставі своїх владних повноважень для виконання властивих їй функцій. Відповідно, охорона податкової системи залишається одним із основних напрямів внутрішньої діяльності держави.

Протиправне невиконання платником податків своїх зобов'язань грубо ігнорує вказаний конституційний обов'язок, у якому втілено публічний інтерес усіх членів суспільства і сумлінне виконання якого справедливо визнається однією з необхідних умов існування соціуму. При цьому держава не спроможна забезпечити своєчасну сплату податкових внесків повним обсягом лише за допомогою методу переконання, а система оподаткування не здатна ефективно функціонувати без інституту юридичної відповідальності і, зокрема, без належної кримінально-правової, адміністративно-правової та фінансової охорони. Чинним національним законодавством встановлено відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та інші правопорушення.

Податкове право – система фінансово-правових відносин, яка регулює податкові відносини державних органів і платників податків щодо встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів до відповідного бюджету, – стверджує П. Т. Гега [3, с. 11]. На думку професора М. П. Кучерявенька, «податкове право являє собою складний інститут фінансового права, що регулює основи дохідної частини бюджетів» [4, с. 62].

Отже, податкове правопорушення – це суспільно небезпечне (кримінально-каране) або суспільно шкідливе, протиправне, винне, каране діяння (дія чи бездіяльність), вчинене деліктоздатною особою у сфері суспільних відносин, що виникають у зв'язку із встановленням, збиранням, зміною чи відміною податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів різного рівня. Положеннями ж ч. 1 ст. 109 ПК України законодавцем закріплено визначення податкового правопорушення як протиправного, винного (у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом України) діяння (дії чи бездіяльності) платника податку (зокрема, осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом [5].

Притягнення до юридичної відповідальності може мати місце лише на підставі наявності складу правопорушення, важливим елементом якого є наявність вини. Відповідно до сучасних новацій Податкового кодексу України (ст. 111.3) притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє фізичну особу чи посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів. Зазначена норма ілюструє теоретичну конструкцію, відповідно до якої вчинені правопорушення протиправні діяння можуть призвести для нього до застосування декількох видів правових стягнень у різних правових режимах (видах) відповідальності, що не є порушенням конституційного принципу неможливості притягнути двічі до відповідальності одного виду за вчинений делікт. Водночас притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, що передбачає встановлення контролюючими органами вини особи, не передбачає презумпції наявності вини фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи у випадках притягнення фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення в порядку, передбаченому законом.

З метою доведення вини особи в різних видах проваджень (для застосування різних видів юридичної відповідальності) необхідно здійснювати збирання та оцінку фактичних даних для формування доказової бази як фінансової, так і кримінальної або адміністративної відповідальності, зокрема й щодо форми вини, наявності ознак правопорушення (наприклад, істотної шкоди, властивої кримінальним правопорушенням).

Особливий інтерес викликає ст. 111 ПК України «Відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи», відповідно до якої: «...За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна...» [5]. Отже, положеннями Податкового кодексу України вперше законодавчо було чітко надано «легальності» опису не лише ознак фінансової відповідальності, але й внесено її до переліку видів юридичної відповідальності за правопорушення у фінансовій сфері. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з ПК України та іншими законами (передусім МК України). При цьому така фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з ПК України, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів). Порядок доведення обставин, за яких особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинене податкове правопорушення, в межах судового провадження визначається процесуальним законодавством. Податкове законодавство містить окремі важливі норми-принципи. Наприклад, що усі сумніви щодо наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган, трактується на користь такої особи (елемент презумпції невинуватості).

З набранням чинності Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 № 466-IX запроваджена нова концепція фінансової відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Вона стосується як відповідальності платників податків, так і контролюючих органів. Так, відповідно до ч. 1 ст. 112. ПК України особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених Податковим кодексом України [5].

«*Quivis praesumitur bonus, dones probetur contrarium*» (лат.) – кожен є чесним, доки не доказано зворотне. Презумпція невинуватості, закріплена в п. 2 ст. 6 Конвенції про захист прав і основних свобод, є одним з елементів справедливого судочинства, про що закріплено п. 1 тієї саме статті. Європейський суд з прав людини сформулював зміст права вважатися невинуватим. Він полягає у такому: 1) під час виконання своїх обов'язків члени суду не повинні виходити з упередження, що обвинувачений вчинив

злочин, у якому він обвинувачується; 2) тягар доказування винуватості особи несе сторона обвинувачення; 3) будь-який сумнів щодо винуватості має тлумачитись на користь обвинуваченого; 4) сторона обвинувачення має повідомити обвинуваченого про порушення щодо нього справи для того, щоб він міг підготуватися і здійснити свій захист; 5) сторона обвинувачення мусить подати докази, достатні для засудження обвинуваченого (рішення від 06.12.1988) [6, с. 43].

У рішенні від 10.02.1995 Європейський суд з прав людини за справою Аллене де Рібемон проти Франції визначив, що посягання на презумпцію невинуватості може виходити не лише від судді, але і від інших публічних гілок влади. Суд встановив, що ця особа була затримана поліцією і незабаром під час пресконференції працівники поліції допустили висловлювання, підтримане Міністерством внутрішніх справ України, в якому Рібемон був представлений як підбурювач правопорушення. У ч. 2 ст. 62 Конституції України встановлено, що ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість [7]. Законодавець встановив першопочаткову версію про те, що особа невинувата. Її показання, зокрема й зізнання, підлягають обов'язковій перевірці. Визнання обвинуваченим своєї вини може бути покладено в основу обвинувачення лише у разі підтвердження цього визнання сукупністю доказів, що є у справі.

Обов'язок щодо доказування вини лежить на органах дізнання, слідства, прокуратури. З формулювання ч. 2 ст. 62 Конституції України не досить чітко зрозуміло, на кого покладено обов'язок доказування – на всіх суб'єктів судочинства, крім обвинуваченого, чи такого обов'язку не має ніхто. Підкреслюючи обов'язок щодо доказування обвинувачем, тим самим визначається один суб'єкт, для якого доказування винуватості чи невинуватості є його процесуальним обов'язком. Ця вимога принципу презумпції невинуватості повинна бути викладена так: «Ніхто не зобов'язаний доказувати свою невинуватість. Обов'язок щодо доказування покладено на обвинувача» [7].

Обставинами, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, є різні діяння, серед яких і сплив строків давності застосування штрафів за вчинення податкового правопорушення, і вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої такому платнику податків у паперовій або електронній формі, та інші, визначені у ПК України [6]. Водночас до таких обставин не віднесено використання платником податків програми добровільного розкриття доходів.

У сучасній фінансово-правовій системі існує декілька інструментів, які можуть впливати на виконання фінансових (податкових) обов'язків. Одним з них є програми добровільного розкриття доходів (voluntary disclosure programs), які, з одного боку, є засобом звільнення від фінансової відповідальності, а з іншого – під час невиконання взятих на себе зобов'язань платника податків можуть зумовити наслідки у формі притягнення до фінансової відповідальності.

Механізми добровільного розкриття незадекларованих активів реалізуються по-різному у багатьох країнах, включаючи програми (схеми) добровільного розкриття;

розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань; легалізацію (нульове декларування); визначення окремих особливостей для адміністрування залежно від групування (наприклад, особи з високими, надто високими та надзвичайно високими статками) із застосуванням прогресивної шкали оподаткування; запровадження загального декларування на основі попередньо заповнених податкових декларацій.

Те, як реалізуються механізми добровільного розкриття активів, залежить від правової системи, суспільного значення, економічного розвитку та цілей, які планується досягнути (економічний, підвищення податкової дисципліни, посилення заходів контролю). У загальному ж усі виявляють насамперед економічний інтерес у коштах, які можна буде стягнути у вигляді податків та штрафів до державного бюджету. Такі цілі спостерігаємо у більшості країн Азії, країнах Європи, Америки. Таку саму ціль ставили за основу пострадянські країни під час реалізації власних механізмів добровільного розкриття незадекларованих активів (Казахстан, Грузія) [8]. Водночас визначення фінансових цілей змушує оцінювати успішність таких кампаній від вартості розкритих активів та сум сплачених при цьому податків [9].

У світлі посилення співпраці щодо обміну податковою інформацією, відповідно до підписаної між Україною та США Угоди про її приєднання до FATCA та міждержавних договорів про уникнення подвійного оподаткування, на основі типової конвенції ОЕСР передбачено автоматичний обмін інформацією між податковими інституціями сторін договору. Такі заходи передбачають обмін інформацією, яка формується також на основі декларацій платників податків, заходи пов'язані з протидією агресивному податковому плануванню та ухиленню від сплати податків, кінцевими бенефіціарами від якого є конкретні фізичні особи або групи фізичних осіб. Це однозначно збільшує можливості податкових органів виявляти активи, приховані від оподаткування за межами України. Водночас збільшення дотримання податкової дисципліни та недопущення надмірного навантаження на контролюючі органи потребує розгляду також механізмів використання, що дозволить стимулювати платників податків до добровільного розкриття інформації про незадекларовані раніше активи і сплатити податки.

Отже, варто відмітити, що поєднання амністії та посилення податкового контролю виявляється більш ефективним у підтримці податкової дисципліни, ніж окреме адекватне посилення податкового контролю. Податкова дисципліна може залежати до певної міри від усвідомлення платниками податків того, що їхні рішення є взаємозалежними і що має місце своєрідний фіскальний обмін. Іншими словами, їхнє відчуття справедливості відіграє ключову роль у прийнятті рішення щодо дотримання вимог податкової дисципліни. Якщо уряд має намір збільшити штрафи і підвищити ефективність перевірок у спосіб, що платник податку розглядає як справедливий, то тоді може бути доцільним супровід таких ініціатив разовою податковою амністією до запровадження таких заходів [9].

Якщо амністія буває одноразова чи періодична, то програма добровільного розкриття незадекларованих активів (*voluntary disclosure program*) може бути постійно діючою впродовж декількох років та застосовуватися до різних податків. Подібні

механізми спрямовані на надання можливостей впорядкування на сприятливих умовах податкових відносин платникам податків, які не дотримувались вимог податкового законодавства. Потенціал таких заходів визначається в експертному середовищі (ОЕСР та ін.) і станом на початок 2020 використовується у таких державах, як Ізраїль, Канада, Малайзія, Великобританія та США.

За останні десятиліття масові витоки даних з офшорних юрисдикцій сприяли використанню схем стимулювання добровільного розкриття інформації (IOVDS) податковими органами усього світу. Витоки сталися через декілька каналів.

По-перше, деякі податкові органи агресивно експлуатують юридичні повноваження, щоб спонукати фінансові організації розкривати інформацію, пов'язану з оподаткуванням. Один з перших IOVDS Офіційний механізм розкриття інформації (ODF) 2007 року був запроваджений у Великобританії після значних зусиль податкового органу, щоб змусити п'ять основних банків Великобританії розкрити деталі офшорних рахунків, якими володіють їхні клієнти. ODF запропонував потерпілим платникам податків обмежений у часі доступ до 10-ти відсоткової ставки штрафу (мінімально допустиме покарання згідно з цивільним законодавством Великобританії), якщо вони зробили повне розкриття. Ірландія (2004) та Австралія (2009) також впровадили такі схеми у подібний спосіб.

По-друге, податкові органи співпрацюють з викривачами. 2009 року IRS дізналася подробиці офшорних рахунків ряду громадян США у швейцарському банку UBS. Тоді у США запустили Офшорну програму добровільного розкриття інформації (OVDP) того самого року, а також пізніше була впроваджена Офшорна ініціатива добровільного розкриття інформації 2011 року. Великобританія запровадила дві схеми: «Нова можливість розкриття інформації» та «Ліхтенштейнська система розкриття інформації» – у відповідь на інформацію, що стосувалася 100 громадян Великобританії, які мають кошти в Ліхтенштейні, а також усіх британських клієнтів HSBC у Джерсі (Wattetal, 2012). Список офшорних власників рахунків HSBC відділення у Женеві, отриманий французькою поліцією 2009 року, все ще є предметом розслідування податкових органів у всьому світі, як і подальші списки, опубліковані Міжнародним консорціумом журналістів-розслідувачів та Центром видавничої справи IicIntegrity (Центр громадської доброчесності, 2013). Італія, Франція, Канада та Угорщина також відомо, що запровадили схеми розкриття інформації у відповідь на отримання інформації.

Країни Європи мають значний досвід застосування процедур добровільного розкриття незадекларованих активів та реалізують ряд заходів, пов'язаних з розмиванням податкової бази та перенесенням прибутків [10]. Програми розкриття незадекларованих активів [11] використовувалися Францією, Німеччиною, Італією, Великобританією, Ірландією, Фінляндією та іншими країнами. Ці заходи можуть стосуватися як усіх незадекларованих активів, так і виключно офшорних за умови, що недекларування цих активів не стало предметом податкової перевірки на момент подання заяви платником податків про участь у програмі добровільного розкриття.

Запровадження механізмів добровільного розкриття незадекларованих активів надає податковим органам додатковий інструментарій для збільшення кількості осіб,

які дотримуються податкового законодавства, розширення бази оподаткування, а також сплати додаткових податкових надходжень без значних затрат ресурсів як з боку контролюючих органів, так і платників податків (притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства призведе до набагато більших втрат ресурсів і репутації, ніж подання відповідного звіту та сплати передбачених у порядку добровільного розкриття активів податків і штрафів).

Отже, перш ніж прийняти остаточне рішення про проведення податкової амністії, влада повинна провести оцінку загального рівня добровільного дотримання податкового законодавства, включаючи поточну якість податкового законодавства та будь-які перспективні зміни у ньому. Зокрема, під час вирішення питання про податкову амністію потрібно спочатку точно визначити, які проблеми податкової системи призвели до поточної ситуації. Якщо ці проблеми не будуть вирішені, то найімовірніше платники податків і далі ухилятимуться від сплати податків. Проте, на жаль, поруч з податковими існують інші фактори (корупція, рейдерство, недобросовісна конкуренція), які негативно впливають на поведінку платників податків, що намагаються захистити свій легальний бізнес від незаконних посягань.

Висновки. 1. До змісту ПК України має бути включено нову правову норму, відповідно до якої платника податків буде притягнуто до фінансової відповідальності за невиконання умов угоди про добровільне розкриття доходів.

Таку норму можливо сформулювати так: ст. 126-1 ПК України *«Порушення зобов'язань, визначених в укладеній угоді про добровільне розкриття доходів»*.

2. До змісту ПК України також має бути включено доповнення до змісту диспозиції ст. 112 ПК України підпунктом 112.8.13 такого змісту: *«вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка здійснила одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів»*.

3. Застосування програм добровільного розкриття доходів впливатиме на обов'язок доказування у справі, якщо застосовані методи непрямого контролю доходів громадян або інші інструменти фінансового контролю виявлять невідповідність між заявленими в межах програм (податкової амністії) доходами та понесеними за період видатками декларантами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Matthew Gould, Matthew D. Rablen Voluntary disclosure schemes for offshore tax evasion. URL. <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85077582556&origin=/resultslist&sort=plf> (дата звернення: 15.021.2022).

2. Черкашин В. Чому податкові органи інших країн не співпрацюють з Україною URL. https://zik.ua/news/2019/11/28/chomu_podatkovi_orhany_inshykh_krain_shcho_ne_spiivpratsiuiut_z_ukrainoiu_947215 (дата звернення: 15.021.2022).

3. Гега П. Т. Основи податкового права: навчальний посібник. Київ: Т-во «Знання», КОО, 2003. С. 11.

4. Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Х.: Право, 2013. 238 с.

5. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 із змінами та доповненнями від 20.10.2019, підстава № 129-IX. *Відомості Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.021.2022).
6. Толочко О. Європейський досвід застосування ст. 6 Конвенції про захист прав і основних свобод людини у кримінал. судочинстві. *Право України*. 2001. № 6. С. 41–44.
7. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%B> (дата звернення: 15.021.2022).
8. Стародуб Д. М. Правове регулювання декларування доходів фізичних осіб: порівняльна характеристика України та країн СНД: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Держ. фіскальна служба України, Ун-т держ. фіскальної служби України. Ірпінь, 2017. 204 с. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/doc/1621> (дата звернення: 15.021.2022).
9. López-Laborda J and F. Rodrigo. (2003). Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain. *Fiscal Studies*. Vol. 24 (March). Pp. 73–96.
10. Запобігання неналежному використанню платниками податків України організаційно-правових форм нерезидентів при здійсненні контрольованих операцій / за заг. ред. С. С. Брехова, Д. М. Стародуба. Хмельницький: Фоп Мельник А. А. 2019. 150 с. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/123456789/5432> (дата звернення: 15.021.2022).
11. Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance. OECD. 2015. 131 p. URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf> (дата звернення: 15.021.2022).

REFERENCES

1. Matthew Gould, Matthew D. Rablen Voluntary disclosure schemes for offshore tax evasion. URL: <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85077582556&origin=/resultslist&sort=plf> (data zvernennia: 15.021.2022).
2. Cherkashyn V. Chomu podatkovy orhany inshykh krain ne spivpratsiuiut z Ukrainoiu. URL: https://zik.ua/news/2019/11/28/chomu_podatkovi_orhany_inshykh_krain_shcho/ne_spivpratsiuiut_z_ukrainoiu_947215 (data zvernennia: 15.021.2022).
3. Heha P. T. Osnovy podatkovoho prava: navchalnyi posibnyk. Kyiv: T-vo «Znannia», KOO, 2003. S. 11.
4. Kucheriavenko M. P. Podatkove pravo: pidruchnyk. Kh.: Pravo, 2013. 238 s.
5. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 z zminamy ta dopovnenniamy vid 20.10.2019, pidstava № 129-IX. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (data zvernennia: 15.021.2022).
6. Tolochko O. Yevropeyskyi dosvid zastosuvannia st. 6 Konventsii pro zakhyst prav i osnovnykh svobod liudyny u kryminal. sudochnystvi. *Pravo Ukrainy*. 2001. № 6. S. 41–44.
7. Konstytutsiia Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 28 chervnia 1996 r. № 254k/96-VR / Verkhovna Rada Ukrainy. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*. 1996. № 30. St. 141. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%B> (data zvernennia: 15.021.2022).

8. Starodub D. M. Pravove rehuliuвання deklaruvannya dokhodiv fizychnykh osib: porivnialna kharakterystyka Ukrainy ta krain SND: dys. ... kand. yuryd. nauk: 12.00.07 / Derzh. fiskalna sluzhba Ukrainy, Un-t derzh. fiskalnoi sluzhby Ukrainy. Irpin, 2017. 204 s. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/doc/1621> (data zvernennia: 15.021.2022).

9. López-Laborda J. and F. Rodrigo. (2003). "Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain. *Fiscal Studies*. Vol. 24 (March). Pp. 73–96.

10. Zapobihannya nenaleznomu vykorystanniu platnykamy podatkov Ukrainy orhanizatsiino-pravovykh form nerezydentiv pry zdiisnenni kontrolovanykh operatsii / Za zah. red. S. S. Brekhova, D. M. Staroduba. Khmelnytskyi: Fop Melnyk A. A. 2019. 150 s. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/123456789/5432> (data zvernennia: 15.021.2022).

11. Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance. OECD. 2015. 131 p. URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf> (data zvernennia: 15.021.2022).

O. Punda, D. Arziantseva, S. Luchkovska. The financial responsibility conception and applying voluntary revenue disclosure programs (amnesty tax)

The paper is dedicated to issues on financial responsibility in the Tax Law of Ukraine and impact on the use of measures of responsibility for the consequences of applying Voluntary Revenue Disclosure Programs (amnesty tax). There is stressed, that retrospective legal liability is a specific type of social liability. The financial responsibility conception has to be relevant to innovative financial tools. A wide practice of using these tools proves its' efficiency in the area of tax relationships. We are talking about Voluntary Revenue Disclosure Programs that are known wider as "amnesty tax", and related methods of indirect control for the incomes of individuals. Mentioned tools are well known in the world practice of financial control, and have been implemented in the national legal system. There is suggested to include a new statement into the content of the Tax Code of Ukraine. According to this statement, a taxpayer would be brought to financial responsibility for the non-compliance with the terms of the agreement on voluntary revenue disclosure. This statement could be as follows: Art. 126-1 "Violation of the obligations set out in the Voluntary Disclosure Agreement" of the Tax Code of Ukraine. However, there is devoted that the content of the Tax Code of Ukraine must also include a supplement to the content of the provision of Article 112 of the Tax Code of Ukraine subparagraph 112.8.13 of the following content: "committing an act (action or omission) by a person who made a one-time (special) voluntary declaration of assets". There is outlined, that the application of Voluntary Revenue Disclosure Programs will affect the obligation to prove in the case where methods of indirect control will identify a discrepancy between revenues, applied in the frames of the Program, and costs of the declarant for the period.

Keywords: financial responsibility, Tax Legislation, amnesty tax, sanction, a one-time voluntary declaration of assets.

Стаття надійшла до редколегії 17 червня 2022 року