

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

*На правах рукопису*

**Стародуб Дмитро Миколайович**

**УДК 347.73:336.226**

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДЕКЛАРУВАННЯ ДОХОДІВ  
ФІЗИЧНИХ ОСІБ: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА  
УКРАЇНИ ТА КРАЇН СНД**

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове  
право; інформаційне право

Дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

Науковий керівник:  
Новицький Андрій Миколайович  
доктор юридичних наук, професор

**Ірпінь – 2017**

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	4
<b>РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ</b>	
<b>ДЕКЛАРУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ ТА ДЕЯКИХ</b>	
<b>КРАЇНАХ СНД.....</b>	
	14
1.1. Історичні передумови декларування доходів фізичних осіб в Україні та деяких країнах СНД.....	14
1.2. Поняття «податкова декларація» та «декларування» в Україні і країнах СНД.....	26
1.3. Особливості правового статусу суб'єктів податкового декларування доходів фізичних осіб .....	50
Висновки до першого розділу.....	67
<b>РОЗДІЛ II. ОСОБЛИВОСТІ ДЕКЛАРУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ</b>	
<b>В УКРАЇНІ ТА КРАЇНАХ СНД.....</b>	
	72
2.1. Правове регулювання податкового декларування доходів фізичних осіб в Україні та країнах СНД. ....	72
2.2. Правове регулювання декларування доходів фізичних осіб підприємців та осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність в Україні та країнах СНД.....	88
2.3. Правове регулювання антикорупційного декларування в Україні та країнах СНД.....	105
Висновки до другого розділу .....	122
<b>РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ</b>	
<b>ДЕКЛАРУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ. ....</b>	
	127
3.1. Запровадження «нульового» декларування доходів та майна фізичних осіб. ....	127

3.2. Запровадження загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб.....	149
Висновки до третього розділу.....	165
ВИСНОВКИ.....	169
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	176
ДОДАТКИ.....	201
Додаток А. Відповідальність за порушення подання податкової декларації.....	202
Додаток Б. Кількість форм податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб у країнах СНД.....	203
Додаток В. Ставки податку на доходи фізичних осіб у країнах СНД.....	204

## ВСТУП

**Актуальність теми** пояснюється розвитком декларування доходів фізичних осіб, розширенням кола осіб, зобов'язаних декларувати свої доходи, та появою нових видів декларування. Запровадження найкращих практик урядування у сфері оподаткування потребує аналізу подібних правових систем для визначення переваг чи недоліків у власній. Правові системи України та країн СНД пов'язані спільними витоками та однаковими проблемами, які довелося вирішувати з моменту проголошення незалежності.

В Україні та країнах СНД декларування доходів фізичних осіб використовується як зручний інструмент для вирішення питань оподаткування, питань соціальної політики (надання пільг, субсидій), боротьби з корупцією. Проте упорядкування державою відносин з декларування має хаотичний характер та не завжди існує розуміння, що декларації різних видів часто дублюють одна одну. Також відсутній належний понятійний інструментарій для позначення такого явища, як декларування. Органи, які здійснюють контроль за декларуванням, мають значний обсяг дискреційних повноважень, що у випадку з податковим декларуванням дозволяють тлумачити податкові норми на свою користь в обхід принципу правомірності дій платника податку, порушуючи таким чином його право на справедливу податкову систему.

Транспарентність у відносинах між державою та громадянами найкраще відображається у декларуванні доходів, адже визначення прав і обов'язків учасників декларування та їх реалізація у переважно імперативних відносинах є індикатором правової держави. Для цього необхідно збільшувати кількість декларацій, які подаються платниками податків особисто. Так, за результатами звітної кампанії 2016 року (за 2015 рік), декларації подавали приблизно 554 тис. фізичних осіб (2,7 % зайнятого населення), при цьому у розвинених країнах відсоток декларування становить від 50 % зайнятого населення.

Декларування також є невід'ємною складовою системи протидії корупції, що підкреслено в Щорічному Посланні Президента до Верховної Ради «Про внутрішнє та зовнішнє становище України у 2016 році».

Країни СНД, як і Україна, намагаються запроваджувати світові тренди в декларуванні доходів, що пов'язано також з необхідністю співробітництва з іншими розвиненими країнами, які рухаються в напрямі цифрової економіки. Таким чином розвиваються електронні сервіси для платників податків, декларування доходів стає загальним та всупереч заявленій лібералізації податкового законодавства відбувається посилення контролю без створення компенсаційних заходів для платників податків. Водночас декларування іноземного доходу сьогодні залежить від сумління фізичної особи-платника податків, адже без обміну податковою інформацією контролюючі органи не можуть отримати дані про такі доходи і без механізмів легалізації доходів, досвід використання яких мають країни СНД, неможливо вивести такі доходи з тіні.

Усе вищевикладене та запровадження і подальший розвиток загальнообов'язкового декларування чи його елементів у країнах СНД додатково підтверджує актуальність проведення компаративістського аналізу правового регулювання декларування доходів фізичних осіб в Україні порівняно з державами-учасницями СНД для вирішення проблем вітчизняного правового регулювання.

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. Такі 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. Країни СНД значно випередили Україну в питанні запровадження стандартів міждержавного обміну інформацією з податкових питань.

Усе вищевикладене та запровадження і подальший розвиток загальнообов'язкового декларування чи його елементів у країнах СНД додатково підтверджує актуальність проведення компаративістського аналізу правового регулювання декларування доходів фізичних осіб в Україні порівняно з державами-учасницями СНД для вирішення проблем вітчизняного правового регулювання.

Теоретичне підґрунтя дисертації становлять наукові праці вітчизняних та зарубіжних фахівців з тематики дослідження: Р. Мессіка, К. Марчіза, Г. Леонарда, М. Тосуна, В. Андрущенко, Т. Тучак, І. Майбурова, Ю. Іванова, Ф. Ярошенка, Р. Магерарова, З. Мамедова, С. Алибекова, В. Тація, П. Селезня, А. Кансеїтової, П. Гензеля.

Під час вивчення окресленого питання були використані праці провідних учених у галузі фінансового права: А. Бризгаліна, П. Бутко, Д. Вінницького, Р. Гаврилюк, Д. Гетьманцева, О. Грачової, П. Дуравкіна, І. Криницького, М. Карасьової, Л. Касьяненко, Т. Коломоєць, Ю. Крохіної, М. Кучерявенка, О. Литвина, О. Мазурика, А. Новицького, Н. Онищук, Ю. Оніщика, С. Пархоменко-Цироціанц, М. Перепелиці, Н. Пришви, В. Рядінської, І. Самсіна, О. Солдатенко, А. Суббота, В. Теремецького, Н. Хімічевої, О. Храброва, І. Чеховської, Ц. Ямпольської та ін.

Значний внесок у дослідження проблем податкової звітності зробив С. Шахов, який проаналізував особливості правового регулювання процедур її подання. Подання податкової декларації з податку на доходи фізичних осіб як елемент податкового адміністрування досліджувала А. Беспалова.

Позитивно оцінюючи здобутки цих та інших авторів, варто зазначити, що правове регулювання декларування доходів фізичних осіб в Україні та країнах СНД у наукових працях розглядалося фрагментарно і не було об'єктом комплексного дослідження. Як на теоретичному, так і на

практичному рівні не вирішене питання розмежування понять «податкова декларація» та «податкові розрахунки» і «фінансові звіти» та немає правової характеристики такого явища, як податкове декларування в Україні та країнах СНД.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, темами.** Дисертація виконана відповідно до Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2016–2020 роки, затверджених постановою Загальних зборів Національної академії правових наук України від 03.03.2016, спрямована на реалізацію засад державної антикорупційної політики в Україні на 2015–2017 роки, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 29 квітня 2015 року № 265; Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки, затвердженого наказом ДФС України від 12.02.2015 № 80. Дисертаційне дослідження відповідає напрямам науково-дослідної роботи Університету державної фіскальної служби України.

Окремі положення й висновки дисертації відповідають плану досліджень Науково-дослідного центру з проблем оподаткування та використані при підготовці аналітичних матеріалів та розробці науково-практичних рекомендацій за науково-дослідною темою «Інститут одноразового декларування в оподаткуванні фізичних осіб та його роль в забезпеченні балансу інтересів держави та платників податків» (державний реєстраційний номер УкрІНТЕІ 0113U000279).

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає у тому, щоб на основі компаративістського аналізу правового регулювання декларування доходів фізичних осіб в Україні та країнах СНД узагальнити теоретичні основи, удосконалити практику декларування доходів фізичних осіб і визначити шляхи його подальшого розвитку.

Для досягнення цієї мети поставлені такі завдання:

– визначити основні етапи становлення правового регулювання декларування доходів фізичних осіб з метою встановлення закономірностей його формування в Україні та країнах СНД;

- уточнити сутність понять «декларація» та «декларування» в наукових та законодавчих джерелах України та країн СНД;
- з'ясувати особливості податкової декларації як окремого документа в системі податкової звітності в Україні та країнах СНД;
- визначити коло суб'єктів декларування доходів фізичних осіб та їх правовий статус в Україні та країнах СНД;
- окреслити систему декларування доходів фізичних осіб;
- встановити та розкрити особливості правового регулювання податкового декларування доходів фізичних осіб в Україні та країнах СНД;
- виділити та проаналізувати особливості правового регулювання податкового декларування доходів самозайнятих осіб в Україні та країнах СНД;
- розглянути підходи до декларування доходів фізичних осіб, уповноважених на виконання функцій держави в Україні та країнах СНД;
- проаналізувати перспективи запровадження в Україні податкової амністії на прикладі досвіду країн СНД та інших країн з метою реформування системи декларування доходів фізичних осіб;
- запропонувати на основі узагальнення досвіду країн СНД та інших країн напрям розвитку декларування в Україні.

*Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з декларуванням доходів фізичних осіб в Україні та країнах СНД.*

*Предметом дослідження є правове регулювання декларування доходів фізичних осіб в Україні та країнах СНД.*

*Методи дослідження.* Під час дослідження використовувалися як загальнонаукові, так і спеціально-юридичні методи. Методологічну основу дослідження становить загальнонауковий діалектичний метод пізнання, який дозволив провести комплексний аналіз правового регулювання декларування доходів фізичних осіб (підрозділи 1.2, 1.3). Компаративістський (порівняльно-правовий) метод було використано для аналізу правового режиму податкової декларації, визначення понять «податкова декларація» та



«податкове декларування» (підрозділи 1.2, 1.3), для окреслення системи декларування доходів фізичних осіб та у процесі аналітичного огляду досвіду країн СНД (розділ 2) та інших країн світу щодо декларування доходів фізичних осіб, що дало можливість сформулювати рекомендації для вдосконалення національної системи оподаткування доходів фізичних осіб (підрозділи 3.1, 3.2). Застосування формально-логічного методу дозволило визначити поняття та основні елементи системи оподаткування доходів фізичних осіб (підрозділ 1.2). За допомогою історичного методу проаналізовано генезис декларування доходів фізичних осіб до ХХ ст. у країнах СНД та Україні (підрозділ 1.1). Метод класифікації використано при розробці класифікації видів доходів фізичних осіб, отримання яких передбачає подання податкової декларації в Україні та країнах СНД (підрозділ 2.1). Системний та логіко–семантичний метод застосовувались протягом всього дослідження, що сприяло поглибленню понятійного апарату у сфері оподаткування доходів фізичних осіб (розділи 1, 2, 3).

*Нормативно-правовою основою дослідження є норми конституцій країн СНД, міжнародних договорів, законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів України та країн СНД, які являють собою підґрунтя для правового регулювання декларування доходів фізичних осіб.*

*Емпіричною базою дослідження є історико-правові джерела фінансового права, фінансово-статистичні відомості та матеріали уповноважених органів, довідникові видання, судова практика, політико-правова публіцистика.*

**Наукова новизна одержаних результатів.** Робота є одним з перших компаративістських досліджень проблем правового регулювання декларування доходів фізичних осіб, у якому вирішується важливе науково-практичне завдання щодо формування наукової позиції визначення системи декларування доходів фізичних осіб, встановлення загальних принципів декларування у країнах СНД та визначення перспективних напрямів

удосконалення чинного законодавства у сфері декларування. Наукова новизна відобразилася у таких положеннях:

*уперше:*

– застосувавши компаративістський метод, було проаналізовано та порівняно правові системи України та країн СНД щодо правового регулювання декларування доходів фізичних осіб та визначено напрями реформування декларування в Україні;

– обґрунтовано та охарактеризовано на основі нормативно-правового регулювання етапи розвитку правового регулювання декларування доходів фізичних осіб в Україні та країнах СНД;

– запропоновано систему декларацій: 1) за метою: податкова; митна; пільгова; антикорупційна; доброчесності; 2) за суб'єктом декларування доходів: особисто; через податкового агента; через представника; 3) за органом розгляду декларацій: органам фіскальної служби (податкові та митні декларації); органам соцзабезпечення (для оформлення субсидій); НАЗК та кадрові служби за місцем роботи (електронне декларування з 2016 року та майнові декларації держслужбовців);

*удосконалено:*

– понятійний категоріальний апарат, який характеризує особливості правового регулювання декларування доходів фізичних осіб, а саме: декларування у широкому та вузькому значеннях, податкова декларація, незалежна професійна діяльність;

– теоретичні положення про виконання обов'язку податкової звітності та декларування доходів фізичних осіб щодо підстав виникнення обов'язку декларування;

– характеристику платників податку на доходи фізичних осіб як суб'єктів податкових правовідносин, що зобов'язані подавати податкову декларацію;

– положення щодо практичного застосування теоретичних основ антикорупційного декларування в Україні та країнах СНД у контексті вимог, яким повинна відповідати форма антикорупційної декларації;

*набули подальшого розвитку:*

– пропозиції щодо реформування декларування доходів фізичних осіб у контексті уніфікації податкових декларацій під час проведення можливої акції з податкової амністії;

– наукові погляди щодо декларування доходів самозайнятих осіб у сфері юриспруденції: адвокатів та нотаріусів у контексті розроблення окремих декларацій для кожної категорії самозайнятих осіб;

– визначення змісту стадій податкового декларування доходів фізичних осіб;

– теоретичне обґрунтування необхідності запровадження загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб з метою протидії зловживанням у податковій сфері.

**Практичне значення отриманих результатів** дослідження обумовлене положеннями наукової новизни та можливістю використання висновків у правотворчій та правозастосовній діяльності, для подальшого розвитку теорії відповідальності в науці фінансового права. Окремі положення, викладені в дисертаційній роботі, можуть бути використані:

– *у науково-дослідній роботі* – для теоретичних розробок питань декларування доходів фізичних осіб (довідка про впровадження Науково-дослідного центру з проблем оподаткування від 30.11.2015);

– *у правотворчості* – у результаті дослідження сформульовано ряд пропозицій щодо внесення змін і доповнень до чинного законодавства;

– *у правозастосовній діяльності* – для вдосконалення податковими органами практики декларування доходів фізичних осіб;

– *у навчальному процесі* – під час викладання дисципліни «Фінансове право», «Податкове право» (акт впровадження Університету державної фіскальної служби України від 28.12.2016), «Адміністративний процес» (акт

впровадження Ірпінського державного коледжу економіки та права від 22.12.2016).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійною науковою працею. Основні теоретичні положення та розробки, що характеризують наукову новизну дослідження, теоретичне і практичне значення його результатів, здійснено дисертантом особисто. Ідеї та розробки співавторів у дисертації не використовувалися.

**Апробація результатів дослідження.** Основні теоретичні положення дисертації оприлюднені на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, науково-практичних круглих столах: Міжнародна науково-практична конференція «Вороновські читання» (5 жовтня 2016 року, м. Київ); II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Фінансова безпека України на сучасному етапі» (28 листопада 2016 року, м. Ірпінь); Міжнародна науково-практична конференція «Инновационная экономика в условиях глобализации: современные тенденции и перспективы» (2014 р. - г. Минск); науково-практична конференція «Загальне декларування доходів громадян. Детінізація доходів громадян – основа соціальної стабільності територіальних громад» (2013 р., м. Сімферополь); V науково-практична конференція «Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів» (31.10.2013 р. – м. Ірпінь); Науково-практична інтернет конференція «Реформування податкової системи України в контексті глобалізаційних викликів» (24 листопада 2014 року – м. Ірпінь); VI Науково-практична конференція «Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів» (12 грудня 2014 року, м. Ірпінь); Міжнародна науково практична конференція «Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України» (22 травня 2015 року, м. Ірпінь); VII Міжнародна науково-практична конференція «Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів» (22 грудня 2015 року в м. Ірпінь); науково-практичний круглий стіл «Особливості реалізації міжнародно-правових норм у сфері оподаткування в Україні та світі»

(2013 р., м. Ірпінь); науково-практичний семінар «Корупція в органах ДФС України: сучасний стан та напрями подолання» (2 грудня 2015 року, м. Ірпінь); науково-методичний семінар «Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України» (10 грудня 2015 року, м. Ірпінь).

**Публікації.** Основні результати дисертаційної роботи викладені у 16 публікаціях, шість з яких – наукові статті у фахових виданнях з юридичних наук, зокрема одна – в іноземному фаховому виданні решта публікації в інших наукових джерелах.

**Структура та обсяг роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 204 сторінок, список використаних джерел складає 234 найменування.

## **РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕКЛАРУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ ТА ДЕЯКИХ КРАЇНАХ СНД**

### **1.1. Історичні передумови декларування доходів фізичних осіб в Україні та деяких країнах СНД**

Зміни в політичній ситуації країни викликали ряд змін у системі оподаткування. Для раціонального компаративістського аналізу декларування доходів фізичних осіб необхідно здійснити ретроспективний аналіз правового регулювання декларування доходів фізичних осіб на території України та країн СНД, щоб визначити генезис виникнення такої складової податкового обов'язку фізичних осіб, як податкова звітність.

На необхідність ведення простіших форм обліку платників податків та звітування перед правителем звертав увагу у своєму Трактаті про податки та збори В. Петі [126, с. 24]. Поступовий перехід до декларування доходів і майна розпочався у період зародження і розвитку промислового капіталізму та буржуазної демократії у XVI–XIX ст. (Нідерланди, інші країни Західної Європи, США, Канада, Японія)[5, с. 369]. Проте декларування доходів фізичних осіб безпосередньо пов'язано з виникненням податку на доходи.

Податок на доходи виник у XIX ст., коли чітко окреслилися відмінності у видах і джерелах доходів різних верств населення (заробітна плата, відсоток по депозиту, дохід від підприємницької діяльності та ін.). Як зазначають автори монографії «Экономика налоговых реформ», Англії знадобилося більше 40 років (1798–1842), щоб податок на доходи перетворився в постійний. Протягом 1848–1914 рр. Франція мала близько 50 проектів цього податку. У США введення податку на доходи обговорювалося з 1862 до 1913 рр. [203, с. 365]. Так, у цій країні декларацію за формою 1040 (return of annual net income of individuals) подавали з 1913 року [213]. Проте це не був перший досвід подання податкової декларації, бо у 1870 році уряд

США занепокоївся низькою дисципліною платників податків: з населення країни 38 млн лише 276,7 тис. подали свої податкові декларації [41, с. 30]. Раніше, 1810 року Державною Радою Росії була затверджена програма фінансових перетворень держави, так званий «план фінансів» автором якого став російський економіст і державний діяч М. Сперанський [83, с. 37 – 41], який наслідував досягнення західноєвропейської науки, зокрема, А. Сміта. Наслідком його часткової реалізації стала спроба уперше впровадити у 1810 році на території Російської імперії податок на доходи поміщиків за прогресивною шкалою. Його введення впливало і на країни, які сьогодні є членами СНД, оскільки Україна, Казахське ханство та інші входили до складу імперії. Податок справлявся на основі декларації поданої платником податків. Проте він був відмінений 1820 року через те, що витрати на адміністрування перевищували надходження від нього.

Наступна спроба введення податку на доходи відбулася 13 травня 1916 року коли Рада Міністрів Росії затвердила Положення «Про встановлення тимчасового податку на приріст прибутків торгово-промислових підприємств і винагороди особистих промислових занять і про підвищення розмірів відрахувань на погашення вартості деякого майна при обчисленні прибутків, що підлягають обкладенню процентним збором» [13]. Положення детально регламентувало порядок складання заяви про доходи платника податків – декларації. Подання декларації визнавалося одним з базових обов'язків платника податків. Посадові особи фінансових органів повинні були завчасно сповіщати платників про майбутнє подання декларацій із зазначенням наслідків невиконання цього обов'язку та надсилати бланки заяв (ст. 88). Декларації мали подаватись платниками у запечатаних конвертах та поштою. Відомості про доходи також могли бути заявлені усно відповідним посадовим особам та скріплювались підписом платника, а у випадку його неграмотності – підписами довіреної особи та чиновника фінансового органу (ст. 86). У свою чергу, на посадових осіб

фінансових органів покладался обов'язок надавати докладні усні роз'яснення з питань, що стосуються заяв про доходи [188, с. 87].

Податок на приріст, встановлений у період війни мав усі шанси залишитися після апробації. Він був по своїй суті податком на доходи, при цьому його сплачували як юридичні, так і фізичні особи, які займалися підприємницькою діяльністю чи входили до керівних органів акціонерних товариств (звісно, у тому значенні акціонерних товариств, яке існувало в Росії 1916 р.). Важливим є те, що постанова формалізувала подання податкової звітності у вигляді так званих «заяв».

Відомості про доходи і результати фінансово-господарської діяльності необхідно було заявити (задекларувати) не пізніше 1 липня року, наступного за звітним. У заяві потрібно було вказати всю інформацію про заробітну плату і винагороди за службу на всіх акціонерних підприємствах, діючих у межах імперії. За неподання звітності передбачався штраф у розмірі 500 рублів. Положення було прийнято у період війни і на практиці не було використовувалося у зв'язку з революційними подіями 1917 р. Так і не введений в передреволюційній Російській імперії податок на доходи фізичних осіб теоретики оподаткування П. Гензель (1878–1949) та А. Соколов (1885–1931) пов'язували «с ужасающей бедностью нашей страны, с ничтожным, относительно, развитием капитализма, с крайне ограниченным числом крупных капиталистов, с преобладанием во многих отраслях промышленности иностранного капитала и с нашей грандиозной заграничной задолженностью» [193, с. 76]. Вони чітко обґрунтували неможливість введення в Російській імперії податку на доходи фізичних осіб: «При подавляющей у нас массе малоимущего населения, при крайней недостаточности совокупного количества доходов более имущих классов (можно считать, что совокупный доход всех без исключения лиц в России, имеющих более 1 тыс. руб. в год каждое, не превышает пяти миллиардов рублей в год; таким образом, даже почти полная конфискация доходов у всех граждан России, зарабатывающих в год более 1 тыс. руб., не может давать



государству той суммы, какая ежегодно необходима ему в настоящее время) просто абсурдно думать, что технически возможно получение путем «справедливых» прямых налогов более одной четверти общего налогового бюджета России» [193, с. 80].

Отже, для закладення теоретичних та нормативних основ податку на доходи фізичних осіб разом із примітивним порядком декларування Російській імперії знадобилося майже 100 років (1820–1916), та він так і залишився лише теорією і не вніс у казну жодної копійки.

Через події жовтневої революції та тотальної інфляції про грошове оподаткування на території колишньої імперії було замінено продовольством. Наступне короткотривале повернення до оподаткування за світовими тенденціями економічної науки було у період нової економічної політики 1921–1929 рр. Нова економічна політика проводилася жахливими, людиновбивчими методами, що ніяк не можна виправдати у ХХ столітті. Так, наприклад, з метою посилення натиску і репресій, зважаючи на загрозливе становище з «продналоговой» компанією в Славгородському повіті, повітова оперативна трійка 10 листопада 1922 р. запропонувала:

«Створювати на місцях таку обстановку, щоб волость, село і все в цілому мислили тільки про продподаток, а це можна досягти тільки важким натиском, від якого залишалося б таке саме враження, створити в кожному селі квартальні, районні сільські продовольчі та військові штаби і через них проводити натиск. Поставити так, щоб від одного пропущеного через ці їжаківі рукавиці (штаби) було в панічному жаху 100. Штаби працюють цілодобово, аж ніяк не перериваючи роботу вночі, навпаки проціджування і промацування через штаби проводити саме вночі, щоб день був зайнятий контролем виконаної за ніч роботи і вивезення хліба. Раз не платять податок треба ввести в селі, волості військовий режим, тюремний порядок, перетворити село в квартал, район в табір з усіма важкими наслідками, провести поголовний опис майна, опечатати все, в тому числі і хлібопродукти, та позбавити права вживати хліб навіть собі в їжу,

заборонити, закрити розмел борошна на млинах, ввести повну голодовку. Закрити, позбавити населення права збувати хліб на сторону, не закриваючи ринок, зробити так, щоб селянин при наявності торгівлі, під вагою натиску жоден фунт не міг викидати в продаж. Уточнити судову міру так: сьогодні складати протоколи на неплатників, не менше встановленої норми, виробляти і одразу ж відправляти в нарсуд; на інший день складати такі ж протоколи і направляти до суду і т.д. щодня під безпосередню загрозу суду, під конфіскацію та продаж майна всіх неплатників» [87, с. 62–63]. Пізніше такий досвід призвів до голодомору в Україні 1932–1933 років.

У листопаді 1929 року Сталін виступив із промовою «Великий перелом», що ознаменувало закінчення неп, та посилення колективізації.

Далі податок на доходи фізичних осіб на території Радянського Союзу продовжив формуватися у повоєнні роки та залишився таким до 90-х років минулого століття.

Початковою назвою податку на доходи фізичних осіб у Росії був «подоходний налог». Закон СРСР від 01.07.1990 «О подоходном налоге с граждан» передбачав введення глобального податку на доходи фізичних осіб з різною шкалою оподаткування для різних категорій платників податків. Найбільша група платників – це особи працюючі за наймом (під наймом мається на увазі виконання робіт на основі укладеного договору з підприємствами або окремими громадянами, якщо при цьому сплачувалися внески на соціальне страхування).

До цієї групи входили працівники та службовці, члени виробничих кооперативів (крім колгоспів) та особи, працюючі в них за трудовим договором, працівники спільних підприємств з участю іноземного капіталу.

У кінці 1991 р. на основі декларації про суверенітет Республіки Росії були прийняті закони про порядок застосування на території РСФРР союзних законів про податки. Закон РСФРР про порядок застосування союзного закону про податок на доходи переступив через дискримінаційний бар'єр союзного законодавства стосовно до громадян, зайнятих у різних за

характером власності секторах економіки, а також дещо знизив прогресивність оподаткування.

У грудні 1991 р. був прийнятий Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц». Відповідно до цього закону дохід фізичних осіб, які постійно проживають в Росії, підлягав оподаткуванню як щодо отримання із джерел в Російській федерації, так і за її межами. Оподаткуванню підлягав весь сукупний дохід (в рублях, валюті, натуральній формі): від роботи за наймом на основному місці роботи (оподатковується біля джерела виплати), від роботи за сумісництвом, включаючи роботу за цивільно-правовими договорами, від підприємницької діяльності, доходи, отримані у вигляді авторських винагород, гонорарів, тощо.

Декларація про фактично отримані доходи і проведені витрати подавалася фізичними особами податковому органу за місцем постійного проживання не пізніше 30 квітня року, наступного за звітним.

Від подання декларації звільнялися фізичні особи, які отримували доходи за основним місцем роботи та доходи не резидентів, а також фізичні особи, якщо їхній сукупний оподатковуваний дохід за звітний рік не перевищив суму доходу, обчислення податку з якого проводиться за мінімальною ставкою. Такі правила не поширювалися на осіб, які отримували доходи від підприємницької діяльності.

У разі появи протягом року джерел доходів фізичні особи-підприємці зобов'язані були подати декларацію в п'ятиденний термін після закінчення місяця з дня появи таких джерел. У декларації вказували розмір доходу, отриманого ними за перший місяць діяльності, і розмір очікуваного доходу до кінця поточного року. У разі припинення існування джерела доходу до кінця поточного року декларацію подавали у п'ятиденний строк з дня припинення його існування.

Фізичні особи були зобов'язані вказувати в деклараціях усі отримані ними доходи за рік, джерела їхнього отримання та суми нарахованого та сплаченого податку.

Підприємства, установи та організації були зобов'язані видавати своїм працівникам на їхнє прохання довідки про суми нарахованого за календарний рік доходу та суми утриманого з цього доходу прибуткового податку.

Фізичні особи мали право у місячний термін після подання до податкового органу декларації про дохід уточнити дані, заявлені ними в цій декларації. У разі якщо громадянин працював за наймом, але мав ще й інші доходи і в сумі ці доходи перевищують поріг, до якого ставка податку є лінійною (200 тис. руб. – у 1992 р.; 3 млн. руб. – у 1993 р.; 5 млн. руб. – у 1994 р), то він був зобов'язаний декларувати свої доходи у податковій інспекції за місцем проживання[88].

Якщо порівняти цей закон з попередніми (Союзним законом, що діяв на території Росії у другій половині 1990 р.; російським законом, що діяв у 1991 р., а також їхніми зміненими після 2 квітня 1991 варіантами), то можна побачити подальший відхід від шедулярної системи на користь глобальної (унітарної) системи оподаткування.

З 2001 р стягування прибуткового податку з населення регулюється главою 23 Податкового кодексу РФ «Податок на доходи фізичних осіб».

Основи податкової системи Республіки Казахстан були закладені ще в 1991 році у вигляді пакета документів з податкових питань. У більшості своїх положень вона практично нічим не відрізнялася від існуючого тоді в СРСР порядку оподаткування. Однак після проголошення незалежності Казахстану розпочався процес формування своєї специфічної податкової системи, яка враховує ринковий механізм розвитку економіки. Оподаткування в республіці зазнає глибоких реформ. Перший Закон «Про податкову систему Республіки Казахстан» був прийнятий 24 грудня 1991 р. Період введення цього закону характеризується розривом колишніх зв'язків, обумовленим розвалом СРСР, утворенням нової суверенної держави, глибокою економічною кризою з усіма обумовленими цим наслідками. Не маючи власного досвіду у створенні законодавчих актів та зважаючи на недостатність досліджень у галузі зарубіжного досвіду оподаткування

Казахстан у своїй податковій політиці використовував переважно досвід сусідніх держав і, насамперед, Російської Федерації. У результаті в республіці була побудована триланкова податкова система, притаманна федеративній державі. Вона включала в себе три групи податків: 1) загальнодержавний; 2) загальнообов'язкові місцеві податки і збори; 3) місцеві податки і збори [4, с. 42–43].

У цілому нова податкова система стала набагато прогресивніше колишньої і відрізнялася достатньою стабільністю. Разом з тим здійснення економічних перетворень викликали потребу у необхідності еволюційному реформуванні податкової системи, в результаті чого, 12 липня 2001 року було прийнято Кодекс Республіки Казахстан «Про податки та інших обов'язкових платежах до бюджету» (Податковий кодекс), а 10 грудня 2008 року прийнято останній Кодекс Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету» (Податковий кодекс)[4, с. 46].

28 травня 1918 Азербайджанська держава оголосила про незалежність і створила Азербайджанську Демократичну Республіку (далі – АДР). Створення та розвиток АДР включав не тільки утворення нової політичної системи, але і утворення нової економічної бази [87, с. 57]. Проте АДР перестала існувати вже 1920 року. Відновлення поступу в цьому напрямі відбулося вже після розпаду СРСР.

Спроби налагодити податкову систему в Україні урядом Павла Скоропадського закінчилися підняттям ставок податків, раніше встановлених в Російській імперії та Центральною радою [19, с. 120]. Уряд Директорії, у свою чергу, запроваджував популістські методи наповнення бюджету за рахунок заможних верств, зокрем застосування «податку на розкіш», коли реальних підстав для його впровадження не було і перш за все викликало еміграцію заможних верств населення за кордон.

Аналізуючи становлення податкового законодавства в незалежній Україні, М. П. Кучерявенко виділяє три основні етапи формування податкової системи: перший – це становлення радянської податкової системи

в Україні на початку 90-х років; другий охоплює період 1992–1996 рр.; третій – 1997–2001 рр. [67, с. 682]. У сучасних умовах до цих етапів слід додати прийняття Податкового кодексу України. Етапи розвитку декларування доходів громадян прямо пов'язані з етапами розвитку однойменного податку.

Справляння податку з доходів фізичних осіб після проголошення незалежності України здійснювалося на підставі Закону УРСР «Про систему оподаткування» [153], яким встановлювався податок на прибуток громадян, закріплювався обов'язок платників податків подавати до державних податкових інспекцій та інших державних органів, відповідно до законодавства, декларації, бухгалтерську звітність та інші документи і відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів. Декретом КМУ «Про прибутковий податок з громадян» [152] та спільним наказом ГДПІ України та Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про прибутковий податок з громадян» [144] конкретизувався порядок його сплати та звітності. Основними недоліками цих нормативних актів були розосередженість норм та колізії в термінології.

Новий поштовх для розвитку декларування доходів громадян розпочався з прийняттям Конституції України. Так, абзацом 2 ст. 67 Конституції визначено – усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [54].

Прийняття у 2003 р. ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб» став наступним важливим кроком, оскільки визначав вимоги до податкової декларації. Так, форма декларації затверджувалася з урахуванням таких умов:

- 1) загальна частина декларації повинна мати спрощений вигляд та не містити відомостей про доходи або витрати, які отримує (несе) незначна кількість платників податку;

- 2) декларація є єдиною для всіх законодавчо встановлених випадків її подання;
- 3) розрахунки окремих видів доходів (витрат), які отримує (несе) незначна кількість платників податку, повинні міститися у додатках до декларації, які заповнюються виключно такими платниками податку за наявності таких доходів (витрат);
- 4) декларація та додатки до неї повинні складатися з використанням загальноживаної термінології державною мовою, а також містити детальні інструкції щодо їх заповнення;
- 5) декларація та додатки до неї повинні містити інформацію, достатню для ідентифікації платника податку, а також для визначення суми його податкових зобов'язань або суми бюджетного відшкодування надміру сплачених податків, у тому числі при застосуванні права на податковий кредит;
- б) бланки декларацій мають безоплатно надаватися податковими органами платникам податку на їх запит, а також бути загальнодоступними для населення[150].

Ще однією новацією стала можливість делегувати свої повноваження з заповнення та подання податкової звітності до податкових органів.

Основним недоліком все ще залишалася розгалуженість норм податкового законодавства щодо декларування доходів фізичних осіб, оскільки обов'язок подання декларації визначався щонайменше п'ятьма нормативно-правовими актами, кожен з яких вносив своє забарвлення. Так набула нового змісту одна з найпоширеніших підстав для застосування фінансових санкцій – неподання податкової декларації у строки, визначені законодавством: змінено строки для її подання; як окремий вид неправомірних діянь з більшим розміром штрафних санкцій розглянуто порушення строків подання декларації про доходи фізичних осіб, що підпадають під визначення суб'єктів корупційних дій; неподання (несвоєчасне подання) податкової декларації є підставою для виникнення

права податкової застави відповідно до п. 8.2 ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181 [151].

Новий етап розвитку правового регулювання декларування доходів фізичних осіб, що закладає можливості для запровадження загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб, розпочався у кінці 2010 року з прийняттям Податкового кодексу України. Хоча насправді, як зазначає М. П. Кучерявенко [68, с. 8], процес створення ПКУ було розпочато ще у 1998 році. Поспільне об'єднання різних законів, які регулювали податкові правовідносини, спричинило ряд колізій. Про недосконалість ПКУ свідчить щонайменше 40 законів про внесення змін. Норми, що регулюють декларування доходів фізичних осіб також неодноразово змінювалися та доповнювалися. Зокрема, змінено умови подання декларації про майновий стан та доходи. Відповідно до нової редакції обов'язок подання податкової декларації з'являється в тому випадку, якщо дохід у вигляді зарплати і виплат за цивільно-правовими договорами нараховувався (виплачувався, надавався) двома або більше податковими агентами і при цьому загальний річний оподатковуваний дохід перевищив 120 мінімальних заробітних плат на 1 січня.

Декларування доходів фізичних осіб у вітчизняному податковому законодавстві залишається неоднозначним питанням. По-перше, відсутня дефініція «декларування», по-друге саме поняття «декларація» розділяє визначення ст. 46 ПКУ з податковим розрахунком. Через відсутність диференціації між доходами у більшій частини населення звітність з податку на доходи подає менше 10 % населення.

Одним з найсуттєвіших для організації загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб у майбутньому стало запровадження подання звітності в електронному вигляді [175, с. 38].



Попри те, що спроба запровадження декларування доходів фізичних осіб на території України була здійснена у 1916 році, можемо виділити такі етапи його становлення в Україні:

- 1) встановлення податку на прибуток громадян – 1991–1996 рр.;
- 2) закріплення у Конституції України одночасно з обов'язком сплати податку обов'язку з подання до податкових органів декларації про майновий стан та доходи – 1996–2003 рр.;
- 3) прийняття ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб», що визначив умови та порядок затвердження податкової декларації та основні вимоги до неї 2003 – 2010 рр.;
- 4) прийняття Податкового кодексу України, що значно розширило можливості для організованого правового регулювання декларування доходів фізичних осіб, а також щодо подання звітності в електронному вигляді – з 2011 року;
- 5) правове врегулювання електронного кабінету платника податків в ПКУ та заборона контролюючим органам в односторонньому порядку розривати договори про прийняття електронної звітності від платників податків.

Подальший розвиток податкового декларування доходів фізичних осіб, на нашу думку, має відбуватися в напрямі запровадження загальнообов'язкового декларування та попередньо заповнених декларацій. Крім того, оскільки 89 % українців проживають у родинах [197, с. 421], потрібно додатково врегулювати декларування доходу сім'ї, що зробить систему оподаткування ефективнішою. Посилення міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, зокрема обміну інформацією з податкових питань, дозволить зменшити можливість недекларування іноземних доходів та систематичний відплив капіталу за кордон як загрози економічній та політичній стабільності [181, с. 2].

Декларування доходів громадян в незалежній Україні є відображенням розвитку системи оподаткування та має стати одним з ключових елементів контролю громадянина за виконанням державою своїх завдань.

Історія декларування доходів фізичних осіб не має постійного поступу і прямо пов'язана з розвитком державності у країнах СНД. Значна історична спадщина у сфері оподаткування доходів фізичних осіб не була успадкована країнами СНД, тому релевантні витoki декларування доходів фізичних осіб походять з податкової системи СРСР і є спільними для країн СНД.

## **1.2. Поняття «податкової декларації» та «декларування» в Україні і країнах СНД**

Податкове декларування доходів фізичних осіб в Україні зазнало значних змін з моменту проголошення незалежності. Подібним шляхом пішли також інші країни колишнього Радянського Союзу. Сьогодні членами Співдружності демократичних держав є 11 країн.

Щодо формування систем оподаткування, то правові інститути цих держав формувалися не однаково і зумовлені частіше політичною волею та популізмом, а не науковою обґрунтованістю та практичною доцільністю.

Поняття «декларація» грецького походження та означає заявляти про щось. При цьому використовується як для позначення документа «Декларація», так і вчинення дій: декларування намірів, декларування принципів, декларування доходів.

У словниках декларація визначається у таких визначеннях:

Декларація [лат. Declaratio, від declaro – заявляю, оповіщаю] – 1) у конституційному праві назва окремих політико-правових актів, які мають на меті надати останнім урочистості, підкреслити їх особливо важливе значення для долі відповідної держави (наприклад, Д. про державний суверенітет України, д. прав і свобод людини тощо). Специфічною рисою д. як

нормативно-правового акта є занадто загальний, неконкретний характер її положень, що потребують додаткового законодавчого врегулювання;

2) документ, що подається до відповідного державного органу, із зазначенням відомостей, на підставі яких він виконує дії (операції, процедури, функції), що належать до його компетенції. Так, митному органу подається валютна д., поштовій установі – поштова д., спеціально уповноваженому органу виконавчої влади – д., про відповідність продукції вимогам якості тощо [136, с. 86]. Таке ж визначення надається у Великому юридичному словнику [12, с. 143] та Сучасній правовій енциклопедії [184, с. 82].

Декларация (лат. *declaratio* заявление, объявление) – 1) провозглашение основных принципов, правовой документ, имеющий силу рекомендации (например, Всеобщая декларация прав человека); 2) в международном праве – торжественный акт, формулирующий согласованные сторонами общие принципы и цели; 3) заявление, предоставляемое таможене при провозе через границу ценностей (таможенная д.); 4) заявление лица, привлекаемого для уплаты налогов, о размере его дохода, имущества (налоговая д.) [8, с. 130].

Декларация (*declaration, decl, dec.*: декларация) – 1) заява від імені організації, уряду, держави; 2) урочисте виголошення основних принципів діяльності і цілей; 3) документ, у якому проголошено основні принципи діяльності і цілі; 4) оголошення [3, с. 55].

Декларация (лат. *declaratio* – заява, оголошення) – відкрите повідомлення юридичної або фізичної особи відповідним державним органам про всі товари, власність чи доходи, які перебувають у розпорядженні цієї особи. Д. використовується державою для стягнення різних податкових платежів [31, с. 305].

Порівняльно-правове дослідження декларування доходів фізичних осіб неможливе без з'ясування сутності цієї категорії, що передбачає аналіз понять «податкова декларація» та «податкове декларування» у законодавстві України та країн СНД.

Поняття «податкової декларації» значно еволюціонувало в напрямі розширення його змісту. Так, з простої заяви, в якій платник податку за власним бажанням повідомляв про свої доходи, вона стала документом встановленої законом форми, обов'язковим до подання податковим органам та одночасно правовим явищем, що має властивості юридичного факту, тобто на підставі податкової декларації виникає, змінюється та припиняється обов'язок сплати податку. За допомогою податкової декларації визначається не лише об'єкт оподаткування, а й можливість отримання податкових пільг, відшкодування ПДВ, звільнення від сплати авансового внеску з податку на прибуток.

У країнах СНД так визначають податкову декларацію:

– офіційна заява платника податку про отримані ним доходи за минулий період з урахуванням податкових пільг [136, с. 331],[3, с. 156], [ 8, с. 341],[ 12, с. 350],[ 204, с. 71];

– документ, що подається платником податків до контрольного органу у строки та за формою, встановленою законодавством, на підставі якого здійснюються нарахування та оплата податку [204, с. 204],[184, с. 223];

– подання громадянами до податкових органів офіційних даних про фактично отримані ними за календарний рік доходи, а також витрати, пов'язані з отриманням цих доходів [31, с. 305].

Правове регулювання статусу податкової декларації один з ефективних способів закріплення податкових правовідносин, що в певному сенсі зумовлює виникнення демократичних відносин між державою та громадянином, є одночасно засвідченням волі платника податків і фіксацією обов'язку держави перед громадянами.

Обов'язок сплачувати податки як моральний, так і матеріальний, покладено на громадян Конституціями Казахстану – ст. 35, Білорусі – ст. 56, Російської Федерації – ст. 57, Азербайджану – ст. 73, Таджикистану – ст. 43, і тільки Конституцією України в другому абзаці статті 67 конкретизовано, що усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем

проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [54]. У такий спосіб законодавці більшості країн СНД визначають обов'язок зі сплати податків як один із базових елементів статусу громадянина, одночасно перекладаючи конкретизацію елементів податкового обов'язку на закони та підзаконні акти. Таким чином, КУ визначено обов'язковість подання декларації всіма громадянами, орган, до якого подається, дані, які вона повинна містити, та період, за який подається.

На нашу думку, варто підтримати погляд П. М. Дуравкіна у тому, що категорія «податковий обов'язок» є узагальненням обов'язків платника податків і не може ототожнюватись лише з окремими з них, а будь-який обов'язок платника податків через закріплення в нормах податкового законодавства є його податковим обов'язком [29, с. 135]. У свою чергу, у науково-практичному коментарі до ст. 36 Податкового кодексу України вказується, що «податковий обов'язок у широкому значенні включає: 1) обов'язок з ведення податкового обліку; 2) обов'язок щодо сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності» [98, с. 87]. Подібну позицію підтримують М. П. Кучерявенко [70, с. 180], І. Є. Криницький [62, с. 105] і А. О. Храбров, який характеризує податковий обов'язок як «передбачений спеціальними законами обов'язок платників податків з дотримання відповідного законодавства, що передбачає ведення податкового обліку, сплату та звітність» [195, с. 16].

Сьогодні також існують розбіжності у законодавстві щодо використання словосполучення «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» для позначення одного і того самого явища. Так, у ч. 1 ст. 36 ПКУ «податковим обов'язком» визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим кодексом, законами з питань митної справи [133]. У ч. 1 ст. 26 Кодексу Республіки Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» «податковим зобов'язанням» визнається зобов'язання платника

податків перед державою, яке виникає відповідно до податкового законодавства Республіки Казахстан, згідно з яким платник податків зобов'язаний стати на реєстраційний облік у податковому органі, визначати об'єкти оподаткування та (або) об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, обчислювати і сплачувати податки та інші обов'язкові платежі в бюджет, а також авансові і поточні платежі за ними, складати податкові форми, подавати податкові форми, за винятком податкових реєстрів, до податкового органу у встановлені терміни [110]. Податкові кодекси Білорусії, Азербайджану та Молдови визначають «податкове зобов'язання», а ПК РФ [130] обумовлює визначення «податковий обов'язок» лише як обов'язок сплати податку чи збору, який виникає, змінюється і припиняється за наявності підстав, встановлених Податковим кодексом або іншим актом законодавства про податки і збори.

Питання щодо використання словосполучення «податковий обов'язок» чи «податкове зобов'язання» досліджував у своїй статті І. Л. Самсін [165, с. 35]. Він запропонував перейти до використання словосполучення «податкове зобов'язання» замість «податковий обов'язок». На його думку, саме податкове зобов'язання має розглядатися як комплексна категорія, як правовідношення, яке, з одного боку, впливає з однозначного імперативного веління держави, а з іншого — передбачає певну взаємність прав та обов'язків держави і платника податків, коли виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням.

Поняття податкового обов'язку є однією з центральних категорій податкового права. Вбачається не зовсім точним застосування поняття «зобов'язання» у відносинах, що регулюються імперативними нормами. Зобов'язання характерне для договірних відносин, в яких використовуються диспозитивні методи, що розвиваються в умовах рівності суб'єктів. Більш досконалого, на нашу думку, висновку дійшов М. П. Кучерявенко, який аналізуючи поняття «податковий обов'язок», зазначив: «Податкові відносини

будуються на принципах влади й підпорядкування, регулюються шляхом владних приписів з боку держави. Тому навряд чи зобов'язання може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер» [134, с. 316–317].

Змістом податкового обов'язку є комплекс взаємопов'язаних і взаємообумовлених суб'єктивних прав і юридичних обов'язків держави і платника податків. Основним тут виступає право держави вимагати передачі їй у власність податкового платежу і обов'язок платника податків здійснити цю передачу [26, с. 66].

Податкова декларація належить до документів податкової звітності. Науковці на сучасному етапі розглядають податкову звітність як матеріальне та процесуальне явище. З точки зору матеріального права «податкова звітність» – це документ платника податків, який включає розрахунки, податкові декларації з кожного виду податку та іншого обов'язкового платежу, додатки до розрахунків і податкових декларацій, які складаються за затвердженими відповідними формами [72, с. 302]. Таке визначення характеризує звітність лише як форму документа, що його платник подає до органу податкової служби, відповідно до встановленого законом обов'язку. Цю думку поділяють М. В. Кужельний та Т. І. Єфіменко, які розглядають податкову звітність як сукупність звітних документів (декларацій, розрахунків, довідок, звітів, відомостей тощо), які подаються платниками податків до державних податкових органів у терміни, встановлені законодавством [28].

О. Ногіна стверджує, що податкова звітність є єдиною системою даних (показників) про об'єкти оподаткування, строки і суми сплачених податків і зборів, податкових пільг та інших даних, пов'язаних із обрахуванням і сплатою податків і зборів, яка подається платником (податковим агентом або платником збору) податків до податкових органів у вигляді належним чином заповнених за встановленими формами документів [64, с. 340].

З точки зору прихильників податкового процесу, податкова звітність – це сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і податкового органу зі складання, ведення та подання документів установленної форми, які містять результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес нарахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету [68, с. 369]. Такий погляд поділяють М. П. Кучерявенко, І. Є. Криницький, П. Т. Гега. Це визначення детально розкриває поняття податкової звітності, як динамічне явище, що окреслює різні процедури, пов'язані з виконанням обов'язку подання податкової звітності. На нашу думку, зміст податкової звітності найкраще розкривається через реалізацію послідовності наступних кроків: розроблення і затвердження форми звітності та порядку її подання; складання та подання звітності; формування інформаційної бази на основі отриманої звітності; використання інформації контролюючими органами чи третіми особами, які отримують до неї доступ на основі закону; досягнення мети подання звіту (реагування відповідно до положень законодавства).

Розбіжність поглядів зазвичай знаходить своє відображення у нормативно-правових актах з питань оподаткування. Проте незмінними є основні принципи системи оподаткування, що дозволяє встановлювати певні закономірності і в побудові податкових декларацій.

Принципи побудови податкової звітності відображаються в процедурах та документах. Відповідно, можливо виділити загальні та спеціальні принципи податкової звітності. До загальних належать базові для системи оподаткування принципи законності, загальності, зручності, рівності, справедливості, економічності, нейтральності, стабільності, презумпції правомірності дій платника податків, об'єктивності. Спеціальні принципи пов'язані зі змістом податку, методикою його обрахування та сплати. Такими принципами є: принцип декларування податкового обов'язку; принцип сплати податку через податкових агентів чи особисто; принципи послідовності; принцип відповідності та обґрунтованості даних; принцип



заповнення інформації, потрібної для ідентифікації платника та обчислення податку. Це є неповний перелік принципів податкової звітності, що зумовлюються особливостями підходу до визначення податкової звітності національними законодавствами країн СНД.

На практиці поняття «податкова звітність» та «податкова декларація» можуть визначатися як майже тотожні поняття, при цьому більш широкий термін «податкова звітність» часто замінюється визначенням «податкова декларація» [173, с. 253].

Вітчизняний законодавець не дає визначення «податкової звітності» як окремого поняття, натомість глава 2 ПК України має назву «Податкова звітність», а п. 46.1 ст. 46 дає таке визначення: податкова декларація, розрахунок – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку [133]. Таким чином об'єднано визначення «податкова декларація» та «розрахунок».

Проте поняття «податкова звітність» включає в себе і книги обліку доходів і витрат, і звіт про використання пільг неприбутковими установами та організаціями, повідомлення-рішення, податкові вимоги та ін.

Податкове законодавство Республіки Казахстан дає визначення податкової звітності як документа платника податків (податкового агента), поданого в органи податкової служби у відповідності з порядком, встановленим цим кодексом, який містить дані про платника податків, про об'єкти оподаткування і (або) об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, а також про обрахування податкових зобов'язань, обов'язкових пенсійних внесків та соціальних відрахувань [110, ст. 63]. За цією ж статтею визначається, що до податкової звітності належить податкова декларація та розрахунок.

Відповідно до статті 85 ПК Киргизстану податкова звітність є письмовим або електронним документом платника податків поданим до податкового органу відповідно до порядку, встановленого кодексом, який містить інформацію про розміри податкового зобов'язання, а також дані, необхідні для визначення податкового зобов'язання [92]. Так законодавець Киргизстану фіксує можливість подання податкової звітності в електронному вигляді. Проте поняття податкової декларації належить до підзаконних нормативних актів щодо встановлення форми звітності.

Поняття податкової звітності відсутнє в ПК Російської Федерації, проте виділено розділ «Податкова декларація і контроль», у ст. 80 якого визначається поняття податкової декларації та розрахунку [130]. Це визначення також відсутнє і в ПК Республіки Білорусь.

Через теоретичні чи практичні причини законодавство не всіх країн учасниць СНД надає визначення «податкова звітність». Очевидним є те, що поняття податкової декларації закономірно асоціюється з податковою звітністю як документом, що найкраще відображає її зміст та принципи, а тому ці два визначення на практиці є майже тотожними (табл.1).

**Таблиця 1.** Визначення понять «податкова звітність» та «податкова декларація» в країнах СНД\*

Ст. 43 Податкового кодексу Республіки Узбекистан	Налоговая отчетность – документ налогоплательщика, который включает в себя расчеты и налоговые декларации по каждому виду налога и другого обязательного платежа или по выплаченным доходам, а также приложения к расчетам и налоговым декларациям, составляется по форме, утверждаемой Государственным налоговым комитетом Республики Узбекистан и Министерством финансов Республики Узбекистан [132]
ч. 1 ст. 80 Налогового	Налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме

кодекса Российской Федерации	и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога [130]
ч. 1 ст. 63 Налогового кодекс Республики Беларусь	Налоговой декларацией (расчетом) признается письменное заявление плательщика (иного обязанного лица) на бланке установленной формы о полученных доходах и об осуществленных расходах, источниках доходов, о налоговых льготах и об исчисленной сумме налога, сбора (пошлины) и (или) о других данных, необходимых для исчисления и уплаты налога, сбора (пошлины)[93]
ч. 1 ст. 50 Налогового кодекса Республики Таджикистан	Налоговая отчетность представляет собой документацию, которая включает в себя заявления, расчеты и декларации по налогооблагаемым режимам, каждому виду налога или по выплаченным доходам, а также приложения к расчетам и налоговым декларациям, составляемые в установленном порядке[131].

\*складено автором самостійно на підставі податкових кодексів Росії, Узбекистану, Білорусі, Таджикистану

Хоча поняття є подібними в нормативно–правових актах, та не варто забувати, що податкова звітність є набагато ширшим поняттям, що включає в себе як один з елементів і податкову декларацію. Найбільш детальний перелік документів податкової звітності на теренах СНД закріплено в новому Податковому кодексі Таджикистану, прийнятому 17.09.2012. Так, відповідно до п. 2 ст. 50 ПК Таджикистану, податкова звітність складається з [131]:

– податкових декларацій, розрахунків, відомостей, що підлягають складанню платником податків з кожного виду податку;

- заяв про взяття на облік або перехід на інший податковий режим;
- заяв про взяття на облік як платників ПДВ;
- заяв на застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування та інших міжнародних правових актів, пов'язаних з питаннями оподаткування;
- річної бухгалтерської звітності, матеріалів проведених аудиторських перевірок платника податків, передбачених стандартами аудиту;
- статуту юридичної особи, положення філії або представництва юридичної особи, в тому числі рішення про їхню зміну;
- відомості про відокремлені підрозділи;
- копії рішення про ліквідацію чи реорганізацію юридичної особи або про банкрутство;
- відомості про відкриття рахунків в кредитних організаціях;
- відомості про зовнішньоекономічну діяльність;
- відомості про отримання ліцензії на здійснення окремих видів діяльності;
- відомостей про отримання сертифіката на землекористування і (або) іншого документа, що надає право на користування землею;
- іншої документації, що підлягає складанню та поданню в органи податкової служби.

Класифікувати податкові документи можна за різними підставами. А. В. Бризгалін, не виділяючи чіпкого критерію, усі податкові документи поділяє на такі чотири групи [85, с. 99]

1) розрахунково-декларативна документація – документи, в яких фіксуються податкові розрахунки та суми податків. За кожним податком існує єдиний розрахунковий документ, що подається платником податків до податкового органу в установлений законодавством строк. У розрахунково-

декларативних документах вказуються строки, база оподаткування, податкові пільги, розмір податкової ставки;

2) довідкова документація – документи, що містять довідкові відомості, які деталізують дані для нарахування податків, що розшифровують або обґрунтовують податкові розрахунки. Така документація поділяється на: а) документи, необхідні для нарахування податків; б) документи довідкового характеру, що не впливають на нарахування сум податків;

3) облікова документація – документи, що становлять зведені форми податкового обліку. Так, первинні документи бухгалтерського обліку, накопичуючись і систематизуючись у податковому обліку, підлягають узагальненню за певний період. Після цього у згрупованому вигляді документи визначають суму податків, що підлягають внесенню до бюджетів;

4) податкові повідомлення – документи, які направляються податковими органами платникам податків і містять відомості про строки та суми податку, що підлягає сплаті (або доплаті). Вперше в СРСР з'явилися повідомлення в 1934 році, які змінили так звані окладні листи (іменні повідомлення, що вручаються окремим платникам податків та містять вимогу про сплату визначеної суми податку [39, с. 91] [172, с. 33]) за сільськогосподарським податком.

О. А. Ногіна за функціональним призначенням виділяє: декларації; документи, що визначають і корегують нарахування податку; податкові повідомлення-вимоги [64, с. 245]. На наше переконання, що науковець розуміє декларації у ширшому значенні, що охоплює розрахунки податкових агентів, які можуть вважатися радше інформаційною довідкою, а не декларацією.

Так, податкова звітність являє собою систему інформаційних, правовстановлюючих та правовідновлюючих документів, необхідних для оцінки результативності діяльності податкових органів та суб'єктів господарювання, правильності нарахування податків. Податкова звітність

повинна відповідати вимогам інформативності, достовірності, належності, аналітичності та контрольної придатності [129, с. 90].

Податкова декларація як документ має свою конкретно визначену форму, що залежить від податку, систему даних, необхідних для заповнення, додатки, що є невід'ємною частиною податкової декларації, строки подання, порядок заповнення та подання до податкових органів. Податкова декларація зазвичай містить перелік усіх основних даних, необхідних для обчислення та нарахування податку. У США, наприклад, податкова декларація містить такі основні відомості: 1) адреса платника податків; 2) номер платника податків у системі державного соціального страхування; 3) вид занять, професія; 4) сімейний стан: одинокий; одружений/на, який/яка заповнює окремо з дружиною (чоловіком) декларацію; подружжя, яке заповнює спільну декларацію; глава сім'ї; вдівець; 5) кількість утриманців; 6) вік; 7) сума сукупного доходу, отриманого з усіх джерел: заробітна плата, виплати службовців, отримані відсотки, підприємницький дохід, доходи, отримані від капіталу та його приросту, пенсії, виплати з фондів соціального страхування (через безробіття, хворобу та ін.); 8) податкові пільги: неоподаткований мінімум, стандартна знижка, пільги для підприємців; 9) оподатковуваний дохід; 10) підпис платника податків; 11) дата заповнення. Перед підписом і датою зазначають достовірність і повноту інформації. У податковій декларації є попередження для платника податків, що у разі недостовірності інформації він підлягає переслідуванню у судовому порядку [32, с. 767].

Окремо потрібно зазначити, що податкова декларація та розрахунок є різними документами та мають своє призначення. Так розрахунок розуміється як:

- 1) технічне визначення будь-якого показника;
- 2) сплата грошей за зобов'язанням; [8, с. 531].
- 3) документ, складений на основі підрахунків [33, с. 314].
- 4) розрахунки підприємств з бюджетом за податковими зобов'язаннями із податкового кредиту [32, с. 773].

Вони також виокремлені як такі в податковому законодавстві країн СНД. Так, ПК РФ містить окремі визначення для декларації, розрахунку авансового платежу та розрахунку збору. Основною відмінною рисою у визначенні декларації є інформація про доходи та витрати, тоді як розрахунок фіксує лише певний аспект, наприклад нарахування доходу на користь платника податку та суми утримання з нього податку (розрахунок за формою 1ДФ).

Пунктом 1.4 Інструкції з заповнення податкової декларації на доходи фізичних осіб РФ передбачено, що податкова декларація на доходи фізичних осіб заповнюється на підставі показників, які беруться із довідок про доходи і утримані суми податків, видані податковими агентами на вимогу платника податків, розрахункових, платіжних та інших документів, наявних у платника податку, а також здійснених на підставі вказаних документів розрахунків. Таке положення наявне і в порядку заповнення податкових декларацій інших країн СНД, що дозволяє стверджувати про значний вміст інформації та дотримання принципу обґрунтованості при заповненні декларації.

Таким чином, можемо констатувати, що в податковому законодавстві країн СНД немає єдиного підходу щодо визначення понять «податкова звітність» та «податкова декларація». Проте однозначно можемо теоретично визначити друге поняття вужчим за своїм змістом та значенням, оскільки податкова звітність є поняттям більш динамічним та характеризує сукупність процедур, пов'язаних із рядом звітних документів. Проте на практиці ці поняття ототожнюються, що, на нашу думку, не є помилковим, а лише впливає зі змісту податкової звітності, яка формується на підставі загальних принципів системи оподаткування країн СНД. На підставі вищезазначеного можемо запропонувати таке визначення поняття «податкової декларації» це документ нормативно закріпленої форми, обов'язковий для платника податку, що подається до уповноваженого органу з метою узгодження податкового зобов'язання у встановлені законом строки.

Правовий режим податкової декларації визначається так:

- визначена кодексом, тобто нормативно закріплена;
- має обов'язкові реквізити податкової декларації;
- має додатки та розрахунки, що є невід'ємною частиною декларації;
- не вважатиметься податковою декларацією документ, що не відповідає нормативно встановленим вимогам щодо реквізитів та подання;
- форма встановлюється уповноваженим органом та обов'язково оприлюднюється;
- обов'язково приймається уповноваженим органом без попередньої перевірки;
- обов'язково завірений уповноваженими особами документ;
- подається особисто чи через представника;
- заповнений у паперовому чи електронному вигляді документ;
- подається у встановлені законодавством строки;
- за неподання, невчасне подання податкової декларації застосовується відповідальність;
- дані декларації є підставою для сплати податків, застосування пільг та у разі виявлення порушень – застосування санкцій.

Подання податкових декларацій до податкових органів на практиці прийнято називати декларуванням, тоді як саме визначення декларування відсутнє у податковому законодавстві. Термін «декларування» у Податковому кодексі України (далі – ПКУ) згадується щонайменше 13 разів [133]. Проте жодного разу не надаються його ознаки, немає чіткого визначення поняття. Натомість широко використовується поняття «податкова звітність», як одна зі складових виконання податкового обов'язку одночасно з обліком та сплатою податку. Проте поняття «декларування» передбачене в Митному кодексі України і визначається як процедури, що здійснюються [82]:



1) шляхом заявлення за встановленою формою (письмовою, усною, шляхом вчинення дій) точних відомостей про товари, мету їх переміщення через митний кордон України, а також відомостей, необхідних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення;

2) з використанням електронної митної декларації, засвідченої електронним цифровим підписом, та інших електронних документів або їх реквізитів.

Таке ж визначення поняття «декларування» знаходимо і в словнику–довіднику податківця [128, с. 110]. Популярна юридична енциклопедія містить визначення у такому вигляді: декларування – у митному праві складена у встановленому законодавством порядку заява митному органу про переміщувані товари і транспортні засоби [136, с. 87]. Аналогічно як категорію митного права визначає поняття «декларування» Великий енциклопедичний словник за редакцією А. Б. Барихіна [8, с. 131] : «Декларирование – заявление декларантом по установленной форме (письменной, устной, путем электронной передачи данных или иной) таможенному органу данной страны точных сведений о товарах и транспортных средствах, или перемещаемых через ее таможенную границу, или таможенный режим которых изменяется, или в других случаях, определяемых актами национального законодательства, об таможенном режиме, и других сведений, необходимых для таможенных целей».

Тобто, по суті, поняття декларування в законодавстві визначено лише як категорію митного права, хоча подібні за змістом процедури, проте відносно інших об'єктів і передбачено для податкової звітності в законодавстві України та країн СНД. Зокрема, ст. 80 Податкового кодексу Російської Федерації визначає, що податкова декларація подається у паперовому чи електронному вигляді особисто чи через представника, або податковим агентом. Водночас, у цьому кодексі вживаються терміни «митне декларування», «статистичне декларування», а також декларування доходів фізичних осіб відповідно до Федерального Закону «Про порядок

спрощеного декларування» [130]. У змісті функцій Державної фіскальної служби України також передбачено діяльність з приводу регулювання та контролю декларування доходів фізичних осіб. А тому актуальним є врегулювання в податковому законодавстві поняття податкового декларування як сукупності процедур, спрямованих на виконання функцій податкових органів та податкового обов'язку платниками податків.

Питання правового регулювання процедур податкового декларування набуває актуальності з розвитком фінансового та податкового процесів. Не випадково І. Є. Криницький зауважував, що не справедливим є невключення до податкового процесу процедур з обліку, податкової звітності та ін. [63, с 95].

Практика свідчить про те, що податкова декларація подається за податками, а розрахунок із зборів, також розрахунок подається податковими агентами. Звісно, з цим можна не погоджуватись, адже особливості звітності з кожного податку, як і податкова система, залежать від позицій національного законодавця. Зокрема, Кодексом Республіки Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» передбачено процедури подання декларацій відповідно до кожного окремого податку в розділі «Податкова звітність». Так, декларуванням можливо називати подання декларації з податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), податку на прибуток підприємств та інших податків відповідно до податкової системи цієї країни. Решту звітності складають інші види податкових документів.

Податкова звітність з ПДФО подається у переважній більшості випадків податковими агентами. А обов'язок з подання податкової декларації платником податку вважається виконаним і звітність не подається у випадках, передбачених ч. 2 ст. 179 ПКУ. Також варто зазначити, що обов'язок буде виконаним лише щодо тієї частини доходу, яку платник податків отримує від податкового агента (роботодавець, банк та ін.), решту він зобов'язаний відобразити у річній податковій декларації та сплатити

податок. Подібні положення діють і в податковому законодавстві країн СНД. Відмінності є лише в сумі оподаткованого доходу, за наявності якого виникає потреба декларування громадянами своїх доходів, що зумовлені економічною ситуацією в національних економіках.

Під «декларуванням», зважаючи на положення ПКУ, законодавець розуміє заповнення даних податкової декларації. Хоча використання цього терміна дедалі частіше застосовується для характеристики сукупності процедур щодо прийняття та подання податкових декларацій, внесення змін до них або ж «період декларування» – період, на протязі якого подаються декларації.

На сучасному етапі «податкове декларування» можливо розглядати як:

- набір процедур, пов'язаних з поданням звітності в рамках податкового процесу;
- відносини щодо формування, заповнення, подання, перевірки податкової звітності, які виникають між платниками податків та податковими (контролюючими) органами;
- засіб контролю за правильністю сплати платниками податків і зборів (ст. 61 ПКУ);
- спосіб отримання податкової інформації, необхідної для визначення об'єктів та бази оподаткування (підпункт 72.1.1.1 підпункту 72.1.1 пункту 72.1 ст. 72 ПКУ );

Оскільки єдине збірне поняття відсутнє, невизначеність може призвести до неправильного розуміння нормативно-правових актів. Зокрема, в контексті податково-правового регулювання та митно-правового регулювання. Митне декларування також має свої особливості, головною з яких є те, що митна декларація приймається лише після перевірки всіх фактичних даних, що пов'язано з процедурами митного контролю. Водночас податкова декларація приймається обов'язково, без перевірки її даних і лише після її прийняття може бути задіяний механізм камеральної податкової

перевірки. Хоча, згідно зі ст. 46 ПКУ, митна декларація, як і податкова декларація, є документами податкової звітності.

На нашу думку, потрібно використовувати поняття «декларування» для позначення сукупності процедур, пов'язаних з поданням звітності, що дозволяє ширше охарактеризувати увесь зміст дій, які здійснюються податковими органами та платниками податків.

Декларація наділена всіма ознаками податкової звітності та має специфічне правове регулювання, що залежить від засад встановлення конкретного податку чи збору. Виходячи з поняття «податкова декларація» як нормативно закріпленої форми, обов'язкового документа платника податку, що подається до уповноваженого органу з метою узгодження податкового зобов'язання у встановлені законом строки [177, с. 257], похідне визначення «податкове декларування» буде включати в себе створення й затвердження форми податкової звітності передбаченої законом процедури з подання та прийняття податкових декларацій. Адже справді можливо назвати створення порядку подання декларації правотворчістю, та й сама податкова декларація подана до податкового органу стає джерелом прав та обов'язків. Так, подання податкової декларації засвідчує виникнення права контролюючого органу на застосування фінансових (штрафних) санкцій у разі несплати зазначеної в декларації суми податків, платник податків отримує право на уточнення даних податкової декларації або на отримання податкових пільг чи відшкодування. З філософської точки зору декларування своїх доходів та сплата податків є засвідченням вкладу індивіда у створення суспільного блага та право на участь у його розподілі. Обов'язковість податку не обмежує автономії волі платника податку на стадії формування юридичних фактів, що обумовлюють виникнення податкового зобов'язання, навпаки, платники податків можуть в певних випадках вплинути на юридичні факти, що обумовлюють обов'язок сплатити податок [10, с. 57]. Разом з тим суспільні блага, які отримуються кожним конкретним платником податків, не є індивідуально відплатними, оскільки юридична

безвідплатність податку не викликає сумнівів – при сплаті податку платник втрачає право власності на кошти, сплачені як податки. Фізична особа, сплативши податок, не отримує права вимагати будь-що в держави в індивідуальному порядку. Проте звільнення від податку частини доходу, що забезпечує існування сім'ї, є обов'язком держави [16, с. 374]. А отримання пільг та знижок відбувається шляхом декларування як головного засобу спілкування громадян з уповноваженими державними інституціями. Отже, держава зобов'язана забезпечувати закріплені в Конституції права громадян.

Нині тривають дискусії з приводу включення до податкового процесу блоку правотворчості. У своєму дослідженні обов'язку з податкової звітності С. В. Шахов зазначав, що податкові органи сприяють та обумовлюють виникнення відносин податкової звітності, тому, що породжують підстави для існування такої документації взагалі [203]. Проте, на нашу думку, існування відносин з податкової звітності, на відміну від іншої податкової документації, обумовлено саме виникненням податкового обов'язку, а не існуванням податкових органів. Про це свідчать норми прямої дії щодо обов'язку зі сплати податків та зборів, затверджені в Конституції України та конституціях країн СНД.

Якщо розглядати правотворчість у діяльності податкових органів як безпосереднє створення нормативно-правових актів то звітність є обов'язковим елементом механізму податку, що підкреслено в ПКУ. Зокрема, ст. 7 загальні засади встановлення податків і зборів у п. 7.1.8 відносить до таких засад строки і порядок подання звітності. У свою чергу, Податковим кодексом Республіки Узбекистан передбачено, що податок чи інший обов'язковий платіж вважається встановленим тільки в тому випадку, коли в податковому законодавстві визначені платники, а також елементи, необхідні для визначення і сплати цього податку чи іншого обов'язкового платежу, ст. 24 якого визначає таким елементом порядок подання звітності [132]. Тому створення та затвердження форми податкової звітності є право реалізацією існуючого механізму податку, тобто виконання уповноваженим органом

обов'язку зі створення і затвердження форми й порядку подання податкової звітності. Щодо ПДФО, то декларація за ним в Україні передбачена нормами прямої дії.

Аналізуючи напрацювання у сфері податкового процесу, не можна стверджувати про наявність єдиного підходу. Так, «юридичний процес» – збірне наукове поняття, що є формою перетворення юридичних ідеальних моделей, закріплених у національному законодавстві й міжнародних актах, на реальну систему правовідносин з її процедурною стороною, спрямованою на досягнення юридичного результату (мети) [168, с. 367]. Проте існують і інші підходи до визначення юридичного процесу, що перекладає розбіжності між ними і на визначення податкового процесу.

Для характеристики «податкового декларування» як процедур податкового процесу вважаємо за доцільне показати такі два протилежні підходи до визначення «податковий процес»:

1) це владна діяльність податкових органів і судів з виявлення, попередження і припинення податкових правопорушень, розгляду суперечок і залучення учасників податкових правовідносин до відповідальності за податкові правопорушення (юрисдикційний підхід);

2) це комплексна система взаємозалежних правових форм діяльності державних органів, юридичних і фізичних осіб щодо реалізації податкових процедур, які спрямовані на регулювання відносин відповідно до податково-правових норм, виражаються у здійсненні прав і обов'язків учасників податкових процедур з метою реалізації певного інтересу в оподаткуванні, закріпленого у відповідних правових актах, що відображають виконання податкового обов'язку, які регулюються податково-процесуальними нормами та забезпечуються специфічними способами оподаткування [68, с. 110].

Розмірковуючи над вищезазначеним, потрібно зауважити стосовно першого визначення, що вчені адміністративісти стверджують, що діяльність уповноважених органів регулюється приписами матеріально-процедурних норм, тобто поза межами процесу. Вузьке тлумачення податкового процесу

не дає змоги всебічно охарактеризувати весь спектр процедур, що є складовими елементами податкового обов'язку. А тому для визначення поняття податкового декларування, на нашу думку, необхідно користуватися другим підходом до визначення податкового процесу. Та, елементами виконання податкового обов'язку є обов'язки обліку, сплати податку та податкової звітності.

Податкове декларування проявляється як процедура чи їх сукупність у рамках податкової звітності, що, у свою чергу, розуміється як сукупність дій податкових органів та платників податків з приводу складання, ведення та подання документів установленної форми, які містять результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес нарахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету [67, с. 237]. Подібною думки дотримується і Н. Ю. Онишук, яка, характеризуючи процес виконання податкового обов'язку, у своїй дисертаційній роботі зазначає, що податкову звітність можна розглядати у декількох аспектах: як відповідну форму – сукупність податкових документів, що фіксують обчислення податку й визначення суми, що підлягає сплаті, а також як певну процедуру – сукупність дій платника податків і податкового органу щодо складання, ведення та подання документів установленної форми [120, с. 21].

Також звітність подається з метою отримання податкової знижки. Наприклад, фізична особа може отримати податкову знижку шляхом зменшення суми річного оподаткованого доходу на вартість плати за навчання відповідно до підпункту 169.4.1 пункту 169.4 ст. 169 ПКУ. Особи, обов'язок з подання податкової звітності яких вважається виконаним, отримують таку знижку за допомогою подання заяви, додаючи документи згідно з переліком, встановленим податковим (контролюючим) органом.

Як специфічні правовідносини, декларування характеризується участю суб'єкта владних повноважень (податкового органу) та платника податку (зобов'язаного суб'єкта), об'єктом яких є формування, заповнення, подання та перевірка звітності. Залежно від національних особливостей податкового

законодавства та інституціонального забезпечення податкове декларування може характеризуватися відмінністю в елементах, що не змінюють суті декларування. Такими елементами можуть бути терміни подання, порядок заповнення, порядок подання, порядок внесення змін, відповідальність за порушення порядку декларування, встановленого законом.

Особливу увагу варто звернути на те, що обов'язок з подання податкової декларації не може бути виконаний без волі платника податку, на відміну від нарахування податку та перерахування його до бюджету, які можуть бути проведені засобами примусу через органи державної влади (в Україні Державна виконавча служба). Як зауважував С. Ф. Кечек'ян: «Обов'язок може залишитись невиконаним, однак він зберігається, хоча належної поведінки немає» [45, с. 59–61]. Так, навіть після застосування штрафних санкцій за неподання податкової декларації платник податків не звільняється від обов'язку подання податкової звітності.

Отже, невід'ємною частиною загальної системи оподаткування та податкової звітності є декларування, що включає в себе дії податкових органів та платників податків щодо створення, заповнення, подання та прийняття декларацій установленої форми, які містять результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес нарахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету.

Податкове декларування має такі ознаки:

- діяльність регламентована імперативними нормами права;
- має чітко визначене коло декларантів та осіб, уповноважених контролювати виконання обов'язку з декларування;
- має визначений законом порядок подання;
- здійснюється у чітко встановлені строки;
- невиконання обов'язку з декларування передбачає застосування заходів державного примусу;
- метою декларування є досягнення публічних інтересів;



- застосування санкцій за неподання декларації не звільняє від виконання обов'язку з декларування;
- не може виконуватися в примусовому порядку – навіть після застосування штрафних санкцій платник податків може не подати декларацію.

Податкове декларування як сукупність процедур податкової звітності відбувається стадійно та включає такі процедури [179, с. 29]:

- затвердження податкової декларації (попри адміністративний характер потрапляє під вплив податково-правового регулювання п. 1.1 ст. 1 ПКУ);
- процедури з заповнення декларацій (базуються на опрацюванні інформації з податкового обліку);
- процедури з подання податкових декларацій (особисто, через представника, податковим агентом в електронному чи паперовому вигляді, засобами поштового зв'язку чи вручно);
- процедури з прийняття податкової звітності (як характеристика публічно-правового обов'язку контролюючого органу з адміністрування податків, зборів та митних платежів).

Подальше закріплення в законодавстві поняття декларування дозволить усунути відмінності при застосуванні процедур податкової звітності та виокремити чітко коло відносин, пов'язаних з податковим декларуванням, що неодмінно сприятиме розвитку правової бази для запровадження загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб в Україні.

У сучасних умовах можливо виділити такі види декларування:

- 1) за метою:
  - а) податкова;
  - б) митна;
  - в) пільгова;
  - г) антикорупційна;
  - д) доброчесності;

2) за суб'єктом декларування доходів:

- а) особисто
- б) через податкового агента
- в) через представника

3) за органом розгляду декларацій:

- а) органам фіскальної служби (податкові та митні декларації);
- б) органам соцзабезпечення (для оформлення субсидій);
- в) НАЗК та кадрові служби за місцем роботи (електронне декларування з 2016 року та майнові декларації держслужбовців).

Антикорупційне декларування, у свою чергу, можна поділити: за суб'єктами на декларування публічними особами; декларування державними службовцями та прирівняними до них службовцями органів місцевого самоврядування; декларування посадовими особами державних чи комунальних підприємств; декларування кандидатами на посаду в органах державної влади; декларування після звільнення з державної служби.

Митне можна умовно поділити за метою ввезення/вивезення, переїзд на постійне місце проживання; транзит.

Пільгове поділяється за видом пільг, право на які бажає реалізувати декларант. Це декларації на отримання субсидії щодо оплати комунальних послуг, податкового відшкодування та ін.

### **1.3. Особливості правового статусу суб'єктів податкового декларування доходів фізичних осіб**

У податкових правовідносинах між платниками та державою найяскравіше відображається філософський закон єдності та боротьби протилежностей [86, с. 262]

Система імперативних приписів є принциповою особливістю податкових відносин. Це відображено на тих фундаментальних засадах, які

пов'язані зі змістом поняття “правовий (юридичний) обов'язок”. У процесі проведення дослідження актуальним є аналіз правового статусу суб'єктів податкового декларування фізичних осіб, а особливо у контексті дискусій щодо запровадження загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб.

З точки зору філософії поняттям “суб'єкт” (лат. *subiectum* – підмет) позначають джерело цілеспрямованої активності, носія предметно-практичної діяльності, оцінки і пізнання.

У юриспруденції можливості цілеспрямованої активності суб'єкта характеризують правовим статусом.

Правовий статус особи – це положення людини у правовій реальності, що відображає її (людини) фактичний стан у взаємовідносинах з суспільством і державою. Це сукупність суб'єктивних прав, юридичних обов'язків і законних інтересів суб'єктів права [186].

Так, Р. Й. Халфіна наголошує, що зміст правового статусу виявляється у трьох групах: 1) соціальні блага (недоторканність особи, житла, свобода слова й інших, закріплених у Конституції прав і обов'язків); 2) права й обов'язки в реальних правовідносинах, підставою для яких є Конституція і передбачений законом юридичний факт; 3) правосуб'єктність, тобто можливість виступати як суб'єкт прав і обов'язків у різних галузях суспільних відносин [194, с. 123].

Правовий статус суб'єкта податкового декларування доходів фізичних осіб прямо пов'язаний з правовим статусом суб'єкта податкового права та податкових правовідносин. Водночас питання галузевого правового статусу є дискусійним. Так, Ц. А. Ямпольська заперечує існування галузевого правового статусу, обґрунтовуючи свою позицію тим, що «...правовий статус – це правосуб'єктність у поєднанні з іншими правами та обов'язками...» [207, с. 32], [81, с. 154]. На думку П. Є. Бутко, правовий статус має відображати всі зв'язки суб'єкта з суспільством і державою та повинен включати до себе обов'язки загальні для всіх суб'єктів права і

галузеві обов'язки [14, с. 15]. Таким чином заперечуючи існування галузевого правового статусу його опоненти включають до правового статусу лише конституційні права та обов'язки. Водночас суб'єктам властиве правове становище, яке визначається нормами тієї з галузей права, яка регулює права, що їх має на меті реалізувати суб'єкт, вступаючи у галузеві правовідносини. Підтримуємо позицію Р. Й. Халфіної [194, с. 123] та П. Є. Бутко щодо існування галузевого правового статусу, який має відображати всі загальні та галузеві зв'язки особи з суспільством та державою.

У загальному розумінні правосуб'єктність є правоздатністю та дієздатністю одночасно, тобто праводієздатністю. Таке об'єднане поняття відображає ті ситуації, коли правоздатність та дієздатність не подільні в часі, органічно зливаються [192, с. 169–174]. Про необхідність розрізнити правоздатність та дієздатність фізичних осіб також говорить Л. Я. Абрамчик [88, с. 49]. Д. В. Вінницький визначає податкову правосуб'єктність виключно спеціальною [18, с. 10–13]. Водночас М. О. Перепелиця зазначає, що «..спеціальна правосуб'єктність встановлює здатність брати участь у винятково вузькому колі відносин, які входять до предмета регулювання податкового права. Так можна виділити спеціальну податкову правосуб'єктність митних органів, органів державного казначейства» [125, с. 59–60].

Поняття загальної правоздатності не визначається законодавством України та країн СНД. Зазвичай використовується законодавче визначення цивільної правоздатності. Так, ЦК України визначає правоздатність як – «Здатність мати цивільні права та обов'язки притаманна кожній фізичній особі, яка виникає у момент її народження і припиняється у момент її смерті». Таке ж визначення правоздатності фізичної особи наявне у ст. 17 ЦК РФ [25] та ст. 13 ЦК Казахстану [24].

В науковій літературі правоздатність — не кількісне вираження прав суб'єкта, а постійний громадянський стан особи; не саме володіння правами,

а здатність мати права, набувати суб'єктивних прав. Правоздатність як абстрактна можливість не надає і не забезпечує жодного реального блага, а лише дає змогу мати передбачені законом права й обов'язки, бути їх носієм, тобто виступає необхідною передумовою право власності [15, с. 76].

Відсутність самостійного значення правоздатності у конкретних правовідносинах, однак цілком визначені права, які здобуває особа саме через визнання її правоздатною, надають їй реальну можливість певних дій, користування соціальним благом, задоволення свого інтересу.

Підходи до визначення і розмежування понять «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» відрізняються, однак є емпіричною базою для всебічного вивчення кола суб'єктів декларування доходів фізичних осіб.

Так, М. О. Перепелиця вважає, що суб'єкт права – це особа, потенційно здатна бути учасником правовідносин, а суб'єкт правовідносин – особа, що реально бере у них участь [125, с.11]. Такої ж думки дотримуються О. В. Зайчук та Н. М. Оніщенко [36, с. 265]. В. Н. Протасов, у свою чергу, зазначає: “Для того, щоб суб'єкт права перетворився на суб'єкта правовідносин, повинні з'явитися певні юридичні факти, які «запускають» в дію відповідну норму (норми) права і вона вже, у свою чергу, покладає на даних суб'єктів юридичні обов'язки і надає їм юридичні права, роблячи їх тим самим учасниками правовідносин” [157, с. 68]. Отже, суб'єкт права відрізняється від суб'єкта правовідносин фактом реалізації моделі поведінки, що регулюється нормами права.

Розбіжності існують і щодо поняття суб'єктів податкового права та правовідносин. У першому випадку – це будь-яка особа, наділена дієздатністю, а у другому – це особа, що безпосередньо бере участь у правовідносинах. Такої ж думки дотримуються Р. Й. Халфіна та М. П. Кучерявенко. Останній зазначає, що суб'єктом податкового права може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків [71, с. 70]. Отже, як зазначає

В. І. Теремецький: “суб’єктом податкового правовідношення є суб’єкт податкового права, який реалізує свою правосуб’єктність” [187, с. 742]. Під реалізацією правосуб’єктності в податкових правовідносинах слід розуміти сукупність дій щодо виконання податкового обов’язку. Податкове декларування включає в себе дії податкових органів і платників податків щодо створення, заповнення, подання та прийняття декларацій установленої форми, які містять результати діяльності платника податку, його майновий стан, і фіксують процес нарахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету. Отже, з вищевикладеного, суб’єктом декларування є суб’єкт податкового права, який реалізує свою правосуб’єктність шляхом створення, заповнення або подання податкової декларації.

На думку М. В. Карасьової: «...сторони в податкових правовідносинах чітко визначені. Зобов’язану сторону представляють різні суб’єкти, об’єднані під назвою – платник податків» [44, с. 78]. Загалом, визначають наступні групи суб’єктів податкових правовідносин: 1) держава (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування); 2) податкові органи; 3) платники податків. Групи суб’єктів податкового права деякі науковці диференціюють також окремо на організації та фізичних осіб, державу та органи місцевого самоврядування [18, с. 31]. А. В. Бризгалін виділяє такі види суб’єктів податкового права: 1) державні органи: органи державної податкової служби, митні та фінансові органи, органи казначейства, органи податкової міліції; 2) платники податків – фізичні та юридичні особи (філії та представництва юридичних осіб); 3) особи, які сприяють сплаті податків, зборів – зобов’язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов’язків і реалізація прав уповноважених органів, або особи, які володіють інформацією про платника податків, що необхідна для обчислення податків [85, с.131].

Статус всіх платників податків обумовлений виконанням податкового обов’язку, що включає в себе обов’язки обліку, сплати та звітності. Саме обов’язок звітності буде характеризувати статус суб’єкта податкового декларування доходів фізичних осіб. На нашу думку, на підставі

вищевикладеного та враховуючи положення Податкового кодексу України, до суб'єктів відносин з декларування доходів фізичних осіб можна віднести: державу як обов'язкового учасника відносин у галузях публічного права; податкові органи, з норми прямої дії ст. 67 Конституції України (далі КУ) [54]; платників податків; 4) осіб, які сприяють декларуванню (податкові агенти, представники, банківські установи).

Держава реалізує свою податкову правосуб'єктність як монополіст у сфері введення податків та зборів. Під час встановлення податку обов'язково визначається перелік елементів податку, що зазначено в підпункті 7.1.8 п. 7.1 ст. 7 ПКУ [133]. Одним з таких обов'язкових елементів є податкова звітність. Отже, держава є невід'ємним учасником відносин з декларування доходів фізичних осіб та безпосереднім власником коштів як сплачених, так і тих, що будуть сплачені у вигляді податків і зборів [175, с. 91]. На підставі свого виключного права на встановлення податків і зборів держава законодавчо закріплює існування податкової звітності, зокрема податкових декларацій, та визначає порядок і правила поведінки інших суб'єктів правовідносин з податкового декларування доходів фізичних осіб. Про це у своїй монографії ще до прийняття ПКУ зазначав М. П. Кучерявенко [68, с. 325].

Уповноваженими органами держави, на сьогодні, відповідно до ПКУ, є «контролюючі органи», до яких належать податкові та митні органи. На нашу думку, необхідно використовувати саме визначення «податкові органи», оскільки «контролюючі» несуть відбиток однієї з функцій податкових органів, не розкриваючи суті поняття адміністрування, лише підкреслюють фіскальний характер податкових правовідносин. На підтвердження цієї думки варто звернути увагу на норму прямої дії, викладену в другому абзаці ст. 67 КУ, відповідно до якої усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законодавством.

Права податкових органів у відносинах податкового декларування обумовлені їх публічно-правовим статусом, через який вони реалізують свою

компетенцію виключно у межах повноважень, передбачених законом, та згідно з принципом “дозволено тільки те, що прямо передбачено законом”. Відсутність прав у відносинах робить учасника радше об’єктом, а не суб’єктом, про що зазначав Н. М. Коркунов, а саме: “Право неодмінно припускає відповідний обов’язок. Якщо немає відповідного обов’язку – буде простий дозвіл, а не правомочність” [55, с. 191]. Права у публічно-правових відносинах для органу влади означають не можливість вчинити певну дію, а обов’язок її здійснення. Саме тому у ПКУ визначаються функції та права контролюючих органів, та обов’язки їхніх посадових осіб. У сфері декларування доходів фізичних осіб податкові органи реалізують свою правосуб’єктність на підставі функцій, визначених у ст. 19<sup>1</sup> ПКУ, зокрема таких, як: адміністрування податків, зборів, платежів (п. п. 19<sup>1</sup>.1.1); контроль за своєчасністю подання платниками податків передбаченої законом звітності (п. п. 19<sup>1</sup>.1.2); надання адміністративних послуг платникам податків (п. п. 19<sup>1</sup>.1.3); розроблення та затвердження порядків інструкцій, положень, форм розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції контролюючих органів (п. п. 19<sup>1</sup>.1.25); надання консультацій відповідно до законодавства з питань оподаткування (п. п. 19<sup>1</sup>.1.28); організація інформаційно-аналітичного забезпечення, зокрема для подання декларацій в електронному вигляді (п.п. 19<sup>1</sup>.1.40); надання послуги електронного цифрового підпису (п.п. 19<sup>1</sup>.1.44) та інші функції, встановлені законом.

Особливість правового статусу податкового органу зумовлена можливістю визначати форму та порядок заповнення і подання декларації про майновий стан та доходи фізичних осіб, тобто впливати на зміст відносин декларування доходів фізичних осіб. Противагою в цьому випадку є закріплений у п. 49.8 ст. 49 ПКУ обов’язок прийняття податкової декларації контролюючим органом. Під час прийняття податкової декларації уповноважена посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов’язана перевірити наявність і достовірність



заповнення всіх обов'язкових реквізитів, передбачених пунктами 48.3 та 48.4 статті 48 ПКУ. Інші показники, зазначені в податковій декларації платника податків, до її прийняття перевірці не підлягають. Отже, контролюючий орган зобов'язаний прийняти документ, що відповідає ознакам податкової звітності.

У ПКУ також передбачено право застосування контролюючим органом адміністративних і фінансових санкцій за порушення встановленого порядку подання податкової декларації, що потрібно розуміти як обов'язок їх застосування у випадку виявлення порушення норм податкового законодавства.

Платник податків виступає як зобов'язаний суб'єкт правовідносин з декларування доходів і діє згідно з принципом «дозволено все, що прямо не заборонено законом». Він підпорядковується правовим нормам, що ніяк не пов'язані з існуванням контролюючого органу, і є результатом діяльності держави як форми організації суспільства. Норми є своєрідною трансформацією суспільних норм у організований державний механізм. Звідси збирання податків – це не самозабезпечення існування держави, а спосіб формування блага для забезпечення публічних потреб.

Відповідно до ст. 162 ПКУ платниками податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) є: фізичні особи – резиденти; фізичні особи нерезиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні; податкові агенти та представники. Платники ПДФО за особливостями в строках подання звітності додатково поділяються на: фізичних осіб–підприємців; осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, фізичних осіб на загальній системі (особи, які в звітному періоді отримали дохід, що не оподатковувався біля джерела його виплати, або дохід, місячний дохід, який перевищує 10-кратний розмір мінімальної заробітної плати).

Характерними ознаками правоздатності фізичних осіб є [138, с. 45]:

- її рівність для всіх фізичних осіб;
- невідчужуваність її на користь інших фізичних осіб;

– неможливість обмеження її актами суб'єктів приватного чи публічного права, крім випадків, прямо встановлених законом;

– існування її як природної невід'ємної властивості фізичної особи.

У юридичній літературі радянських часів домінувала думка про те, що, хоч правоздатність і виникає з моменту народження, вона набувається не від природи, а внаслідок закону, тобто є суспільною властивістю, певною юридичною можливістю. Усе більше сучасних українських учених схиляються до думки, яка панує в західній цивілістиці, про те, що правоздатність – це природна властивість кожної людини [57, с. 94].

Правоздатність фізичної особи виникає в момент її народження і припиняється зі смертю, а дієздатність виникає з моменту досягнення певного віку [170, с. 402]. Як зауважував О. О. Головашевич: «Правосуб'єктність у публічному і приватному аспектах має різну природу, що зумовлено специфікою методу правового регулювання: у приватних галузях превалує диспозитивний метод, у публічних – імперативний. Розходження між правоздатністю й дієздатністю можна пояснити з точки зору можливості здійснення волі, що є одним з істотних моментів участі у правовідносинах» [22, с. 14]. Говорячи про податкову дієздатність фізичної особи, варто зазначити, що вона може виникати з моменту появи у такої особи об'єкта оподаткування, тобто до досягнення нею певного віку. Наприклад, набуття у власність нерухомого майна, отримання доходу за цінним папером, що, по суті, не дає особі цивільної дієздатності, проте робить її платником податку з нерухомості, оподаткування дивідендів та ін. Податковий обов'язок неповнолітньої або недієздатної особи буде виконувати податковий агент, законний представник або опікун, тут має місце швидше обмежена дієздатність, оскільки недосягнення особою порогу загальної дієздатності чи позбавлення її не відмінює виконання нею податкового обов'язку. Лише відсутність майна для виконання податкових зобов'язань може стати причиною списання боргу недієздатної/неповнолітньої особи та призупинити для безвісти відсутньої

особи. Таку позицію можна знайти у ст. 99 ПКУ, а також у податкових кодексах країн СНД. У свою чергу, С. В. Пархоменко-Цироциянц відзначила: «...на законодавчому рівні неможливо встановити вік податкової дієздатності фізичної особи, а слід закріпити вік настання податкової відповідальності, який не може вступати в суперечність із віком настання цивільної, адміністративної (особі повинні бути доступні всі правові засоби захисту своїх прав і законних інтересів) і кримінальної відповідальності» [123, с. 334]. Це є наслідком того, що податкові право- та дієздатність виникають як наслідок реалізації цивільних право- та дієздатності. Такої ж позиції дотримується Є. Маринчак, який зазначав: «...особливістю податкової правосуб'єктності платників податків є те, що вона виникає у фізичної чи юридичної особи лише за наслідком реалізації цивільної правосуб'єктності або одночасно з нею, зокрема в разі появи у особи майнових прав виникає й об'єкт оподаткування, існування якого обумовлює виникнення в цієї особи встановленого законом обов'язку та похідні від нього права» [79, с. 44]. Так прослідковується те, що податкова правосуб'єктність є похідною від цивільно-правової. Погоджуємося з твердженнями С. В. Пархоменко-Цироциянц, що податкова правосуб'єктність і, відповідно, дієздатність суб'єкта настає з моменту появи об'єкта оподаткування на основі реалізації ним цивільних право- та дієздатності. Досліджуючи сутність податку на доходи фізичних осіб, В. О. Рядінська охарактеризувала його як: «соціально обумовлене обмеження права власності фізичної особи на частину отриманого нею доходу, яка відчужується на користь держави на підставі закону у грошовій формі» [161, с. 154]. Це твердження додатково підтверджує першочергове виникнення права власності на об'єкт оподаткування. Наприклад, право на спадщину може виникати до народження фізичної особи.

Разом з тим Є. Маринчак визначає обмежену податкову правоздатність для малолітніх осіб та осіб, які перебувають під опікою чи піклуванням, через звільнення від обов'язку подання податкової звітності з податку на

доходи фізичних осіб відповідно до п. 179.4 ст. 179 ПКУ. Та це, на нашу думку, не може означати обмеження правоздатності, з таких підстав:

а) обов'язок з податкової звітності є обов'язковим елементом для встановлення податків і зборів відповідно до ст. 7 ПКУ;

б) обов'язок з подання такої звітності делегується представникам, піклувальникам, опікунам відповідно до п. 179.6 ст. 179 ПКУ. Подібно до передання права на подання податкової звітності представнику за довіреністю, що не обмежує правоздатності самого платника, крім того, особа не може уповноважити іншу на виконання за себе прав, яких вона насправді не має. Правоздатність є не відчужуваною, тоді як дієздатність може передаватися іншим особам;

в) право подати звітність може бути реалізовано таким платником податків, оскільки податковий орган зобов'язаний прийняти податкову звітність, яка подається з дотриманням вимог ПКУ. Разом з тим за результатами подання такої звітності не буде наставати ніякої відповідальності для малолітньої особи через обмеження її цивільної правоздатності вчиняти правочини, які матимуть для неї юридичні наслідки. Таким чином можна говорити про обмеження дієздатності через обмеження цивільної правоздатності, а не обмеження податкової правоздатності.

Тезу, що податкова правоздатність фізичних осіб не обмежена настанням певного віку, підтримують і науковці країн СНД. Так, Є. Ю. Грачова зазначає «...несовершеннолетний становится налогоплательщиком, т. е. у него возникает налоговая обязанность, если ему на праве собственности принадлежит имущество, являющееся объектом обложения каким-либо налогом. В данном случае эта обязанность выполняется не самим несовершеннолетним, который является недееспособным, а его родителями, усыновителями, представителями» [26, с. 43–44]. Таку ж позицію висловлює С. Г. Пепеляєв відповідно зазначаючи, що вік фізичної особи не впливає на її статус

платника податків, а доходи неповнолітніх в Росії не включаються в дохід законних представників [124, с. 38–39].

Права та обов'язки платників – учасників податкових відносин, пов'язаних з декларуванням доходів фізичних осіб, передбачені ПКУ та Наказом Міністерства доходів і зборів України №793 від 11.12.2013 року “Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи”. У країнах СНД права та обов'язки платників податків також регулюються податковими кодексами та положеннями про заповнення та подання відповідних декларацій (Казахстан, Росія). Обов'язок, платника подавати декларації становить основне навантаження на базі якого з'являються обов'язки щодо зберігання звітності та інші.

Законодавством України передбачено можливість платника податків користуватися такими правами, пов'язаними з декларуванням доходів:

- вибір способу подання звітності: особисто або уповноваженою на це особою; надсилання поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; засобами електронного зв'язку в електронній формі (п.49.3 ст.49);

- подання уточненої декларації або корегування даних у наступному періоді (ст. 50 ПКУ). Це право зазвичай застосовується як обов'язок платника податків при нарахуванні штрафних санкцій за несплату, або сплату податку не в повному обсязі;

- безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

- отримати програмне забезпечення та безкоштовне отримання електронних ключів;

- отримувати консультації з питань заповнення та подання податкової декларації;
- тощо.

Зазначимо, що при однаковому базовому податковому періоді для фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців (далі – ФОП) у ПКУ передбачено різні строки подання звітності, тоді як для такого базового періоду строк становить 60 днів: – 40 календарних днів для ФОП; – з 1 січня до 1 травня наступного за звітним року для фізичних осіб.

У відносинах з податкового декларування доходів фізичних осіб платник податку не завжди збігається з суб'єктом декларування. В Україні, наприклад, обов'язок податкового декларування за близько 90 % фізичних осіб несуть податкові агенти. Такі ж розходження наявні і у випадку подання декларацій законними представниками.

Податкові агенти у відносинах зі сплати податку з доходів фізичних осіб є суб'єктами, які сприяють сплаті виконанню податкового обов'язку, як і представники. Як зазначає М. О. Перепелиця, обов'язок своєчасно нараховувати, утримувати і перераховувати податок до бюджету виникає у податкового агента тільки за наявності у нього реальної можливості утримувати «чужий податок» і переховувати його до бюджету, тобто тільки за наявності у податкового агента відповідного джерела у вигляді коштів платника податків, зборів, що знаходиться у його розпорядженні [125, с. 30–31]. Статус податкових агентів характеризується певною подвійністю. З одного боку, стосовно платника податків вони ніби представляють податкові органи й реалізують функції з обчислення, обліку й утримання податку. З іншого – у відносинах з фіскальними органами їм надається статус платників податків (п. 18.2. ст. 18 ПКУ), і вони виступають як зобов'язані особи, що породжує, фактично, ідентичні повноваження податкових органів відносно як податкових агентів, так і платників податків [78, с. 20].

У ПКУ податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ),

самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV ПКУ, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому статтею 18 та розділом IV ПКУ.

Головною особливістю статусу податкового агента як суб'єкта декларування доходів фізичних осіб є те, що він може бути наділений правами та обов'язками при обов'язковій умові – наявності платника податків та сплаті платником обов'язкових платежів.

Податкові агенти реалізують обов'язок з декларування доходів фізичних осіб шляхом заповнення та подання податкового розрахунку за формою 1ДФ, який, відповідно до п. 51.1 ст. 51 ПКУ, подається у строки, встановлені для податкового кварталу, тобто протягом 40 днів, та передають інформацію про здійснювані фізичними особами операції, за якими вони сплачують податок самостійно при поданні податкової декларації про майновий стан та доходи. Оподаткування та звітність нерезидентів в Україні також здійснюється податковими агентами. Зазвичай у відносинах з нерезидентом це ті особи, які виплачують їм доходи з походженням їх в Україні, або є посередниками при грошових розрахунках, наприклад український банк у відносинах між двома нерезидентами. Обов'язок у резидента подати податкову декларацію з'являється лише після набуття статусу резидента і починається декларацією за рік, у якому той набув статусу резидента. Не чітко сформульовані положення ПКУ відносно того, що такий резидент протягом якоїсь частини звітного року був нерезидентом і сплачував податки як нерезидент. Така декларація є по суті «нульовою

звітністю». Сплата податку у випадку, якщо дохід отримано готівкою від суб'єкта, що не є податковим агентом, здійснюється нерезидентом самостійно. Для того щоб отримати довідку про сплату податку особисто в Україні нерезидент повинен пред'явити у податковий орган квитанції про сплату податків, на підставі яких він видасть йому довідку про сплату податків. Особи без громадянства до набуття статусу резидента також не мають обов'язку подавати податкову декларацію. При цьому процес визначення статусу резидента для апатридів є не таким складним при застосуванні звичайних тестів присутності, життєвих інтересів та місця проживання і відрізняється лише неможливістю застосування тесту громадянства який в країнах СНД, на відміну від США, займає останнє місце.

На відміну від податкових агентів, які можуть виступати у відносинах податкового декларування як окремі зобов'язані суб'єкти, представники реалізують свою компетенцію на основі повноважень, наданих йому платником на підставі довіреності (п. 19.2 ст. 19 ПКУ). Представник своїми діями створює, змінює і припиняє права й обов'язки тієї особи, яку він представляє, і не може такими діями придбати, змінити або припинити права й обов'язки для себе. Право на особисту участь і право на участь через представника не виключають один одного, що лише підкреслює факультативний характер участі представника у відносинах з декларування доходів.

ПКУ визначає, що представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Тобто йдеться про законного представника та уповноваженого представника. Законний представник фізичної особи реалізовує права та обов'язки, які платник самостійно не в змозі реалізувати або через неповноліття, або через недієздатності. Для виконання обов'язку заповнення та подання податкової декларації від імені платника податку п. 179.6 ст. 179 ПКУ конкретизується коло законних представників фізичної особи:



– опікуни або піклувальники – щодо доходів, отриманих малолітньою/неповнолітньою особою або особою, визаною судом недієздатною;

– спадкоємці (розпорядники майна, державні виконавці) – щодо доходів, отриманих протягом звітного податкового року платником податку, який помер;

– державний виконавець, уповноважений здійснювати заходи щодо забезпечення майнових претензій кредиторів платника податку, визначеного в установленому порядку банкрутом.

Цікаво, що в цьому переліку немає батьків фізичної особи, обов'язок подання належним чином заповнених декларацій про доходи та майно на яких покладається пп. 99.5.2 п. 99.5 ст. 99 ПКУ [133]. Інша стаття ПКУ визначає, що акт перевірки може бути підписаний платником податків або його законним представником. При цьому визначення, того хто є законним представником у Податковому кодексі, немає. На думку П. Є. Бутко, чітке закріплення в ПКУ поняття податкового законодавства сприятиме уникненню багатьох колізій, що існували раніше, коли до податкових правовідносин окремі їхні учасники намагались застосовувати норми інших галузей. [14, с. 31] Водночас п. 5.3. ст. 5 ПКУ визначає наступне «Інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами». У ч. 1 ст. 242 ЦКУ [196] батьки (усиновлювачі) визнані законними представниками своїх малолітніх та неповнолітніх дітей. Цією ж статтею опікун визначається законним представником малолітньої особи та фізичної особи, визаної недієздатною. А використання термінів, не визначених ПКУ, про те які вживаються в ньому, будуть тлумачитися на користь платника податків. Тому терміни в Податковому кодексі потрібно використовувати відповідної до тих законів якими вони визначаються, або ж конкретизувати. Отже, абзац 1 п. 179.6 ст. 179 не повинен суперечити пп. 99.5.2 п. 99.5 ст. 99 ПКУ та змісту поняття «законний представник», визначеному в ЦКУ. На нашу думку, потрібно викласти цей абзац п. 179.6 у такому вигляді: «Батьки,

опікуни або піклувальники – щодо доходів, отриманих малолітньою / неповнолітньою особою або особою, визнаною судом недієздатною». Цю ситуацію має виправити проект закону про внесення змін до ПКУ, який готується Міністерством фінансів, якщо він, звісно, буде прийнятий [84]. Додатковим аргументом на підтвердження нашої думки є виконання обов'язку податкової звітності з ПДФО за неповнолітніх у Вірменії, Білорусі, Казахстані, Азербайджані та ін. здійснюється батьками або опікунами.

Практика розвинених країн свідчить, що для більш ефективного правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб потрібно внести до об'єктів оподаткування ПДФО дохід сім'ї, а відповідно, і нового суб'єкта – сім'ю. Це дозволяє вирішити локальне питання про подання звітності за неповнолітніх членів сім'ї та зменшити кількість податкової звітності й можливо податкового навантаження на одну родину подібно до «системи сімейних коефіцієнтів», яка діє у Франції [198, с. 154]. Стратегічно сімейне оподаткування та, відповідно, сімейне податкове декларування сприятиме реалізації державної сімейної політики. У законодавстві України як і країнах СНД ще не реалізовано положення про оподаткування доходів сім'ї та подання декларації одним із членів сім'ї. Як зазначала І. В. Чеховська «при введенні сімейного оподаткування можливим стане створення умов для підтримки сім'ї шляхом перегляду тільки одного параметра регулювання – ставки оподаткування і розміру вирахувань, а це зробить всю систему більш технологічною, що оперативно реагує на запити суспільства, враховуючи при цьому реальні потреби і ресурси [199, с. 167]. У сучасних умовах в деяких країнах СНД існує можливість сумування пільг, якщо той з подружжя, хто має право на таку пільгу її не використовує, але це лише в конкретно визначених випадках (наприклад, ветеранів війни в Росії).

Уповноважений представник платника податків – це особа, уповноважена платником представляти його інтереси в контролюючому органі чи суді. Він реалізує ті права та обов'язки, які платник має змогу реалізувати самостійно, однак через певні обставини покладає їх виконання

на іншу особу. Такий представник здійснює свої повноваження на підставі довіреності, яка складається у визначеному законом порядку.

Виходячи з аналізу правового статусу законних представників платника податків—фізичної особи та уповноважених представників, перші мають значно ширше коло обов'язків при виконанні податкового обов'язку, так і відповідальність за його виконання.

Отже, суб'єктом декларування доходів фізичних осіб є суб'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність шляхом створення, заповнення або подання податкової декларації про майновий стан і доходи. Таким чином, суб'єктами податкового декларування доходів фізичних осіб є: держава, в особі уповноважених органів, до виключної компетенції якої належить встановлення податків та зборів і механізму їх справляння; фізичні особи, що зобов'язані декларувати свої доходи, тобто будь-яка особа, яка наділена податковою дієздатністю та отримує доходи; особи, що сприяють здійсненню декларування, до яких належать податкові агенти та представники.

Суб'єкти об'єктивно поділяються на владних та зобов'язаних, що відображується у співвідношенні їхніх прав та обов'язків. Усі суб'єкти податкового декларування доходів фізичних осіб мають відповідати таким критеріям: бути реальним учасником податкових правовідносин; діяльність має знаходитись у сфері регулювання норм податкового права; нести податкові права і обов'язки та реалізувати їх.

### **Висновки до першого розділу**

Аналіз наведеного дає підстави вважати, що декларування доходів громадян в Україні та країнах СНД є відображенням розвитку податкової системи та має стати одним з ключових елементів контролю громадянина за виконанням державою своїх завдань.

1. Генезис правового регулювання декларування доходів фізичних осіб прямо пов'язаний з виникненням податку на доходи. Історія розвитку податкових систем та системи оподаткування країн СНД та України мають свої ідентичні витоки. Через ряд причин, до яких належать окупація російською імперією та придушення початків власної державності Радянським Союзом, мають спільні основи для побудови сучасних податкових систем та подібні проблеми на шляху реалізації цих цілей.

2. До закладення теоретичної та нормативної основи податку на доходи фізичних осіб разом із примітивним порядком декларування Російській імперії знадобилося майже 100 років (1820–1916), та він так і залишився лише теорією і не вніс у казну жодної копійки. Значна історична спадщина у сфері оподаткування доходів фізичних осіб не була успадкована країнами СНД. Тому релевантні витоки декларування доходів фізичних осіб походять з податкової системи СРСР і є спільними для країн СНД.

3. Сьогодні існують розбіжності у законодавстві країн СНД щодо використання словосполучення «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» для позначення одного і того ж явища.

4. Поняття «податкова декларація» значно еволюціонувало в напрямі розширення його змісту. Так, з простої заяви, в якій платник податку за власним бажанням повідомляв про свої доходи, вона стала документом встановленої законом форми, обов'язковим до подання податковим органам та одночасно правовим явищем, що має властивості юридичного факту, тобто на підставі податкової декларації виникає, змінюється та припиняється обов'язок сплати податку. За допомогою податкової декларації визначається не лише об'єкт оподаткування, а й можливість отримання податкових пільг, відшкодування ПДВ, звільнення від сплати авансового внеску з податку на прибуток.

6. На практиці поняття «податкова звітність» та «податкова декларація» можуть визначатися як майже тотожні поняття, при цьому більш

широкий термін «податкова звітність» часто замінюється визначенням «податкова декларація».

7. Податкова декларація є одним з елементів податкової звітності. Принципи побудови податкової звітності знаходять своє відображення в процедурах та документах. Відповідно, можливо виділити загальні та спеціальні принципи податкової звітності. До загальних належать базові для системи оподаткування принципи законності, загальності, зручності, рівності, справедливості, економічності, нейтральності, стабільності, презумпції правомірності дій платника податків, об'єктивності. Спеціальні принципи пов'язані зі змістом податку, методикою його обрахування та сплати. Такими принципами є: принцип декларування податкового обов'язку; принцип сплати податку через податкових агентів чи особисто; принципи послідовності; принцип відповідності та обґрунтованості даних; принцип заповнення інформації, потрібної для ідентифікації платника та обчислення податку.

8. На підставі аналізу поняття «податкова декларація» в наукових та нормативних джерелах України та країн СНД можливо визначити такі характерні ознаки правового режиму податкової декларації:

- обов'язок подання визначено законом, тобто нормативно закріплена;
- має обов'язкові реквізити податкової декларації;
- має додатки та розрахунки, що є невід'ємною частиною декларації;
- не вважатиметься податковою декларацією документ, що не відповідає нормативно встановленим вимогам щодо реквізитів та подання;
- форма встановлюється уповноваженим органом та обов'язково оприлюднюється;
- обов'язково приймається уповноваженим органом без попередньої перевірки;
- обов'язково завірений уповноваженими особами документ;
- подається особисто чи через представника;
- заповнений у паперовому чи електронному вигляді документ;

- подається у встановлені законодавством строки;
- за неподання, невчасне подання податкової декларації застосовується відповідальність;
- дані декларації є підставою для сплати податків, застосування пільг та у разі виявлення порушень – застосування санкцій.

9. Неготовність українського законодавства та законодавства країн СНД до демократичних змін у правовому регулюванні свідчить про те, що обов'язок нарахування та сплати податку до бюджету лежить у більшості випадків на роботодавцях та податкових агентах. Платник податку – фізична особа несе такий обов'язок щодо іноземних доходів та доходів, джерело виплати яких належить особам, звільненим від обов'язків нарахування, утримання або сплати податку до бюджету.

10. Декларування є невід'ємною частиною загальної системи оподаткування та податкової звітності і включає в себе дії податкових органів та платників податків щодо створення, заповнення, подання та прийняття декларацій установленної форми, які містять результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес нарахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету.

11. Враховуючи положення податкового законодавства України та країн СНД, до суб'єктів відносин з декларування доходів фізичних осіб можна віднести: державу як обов'язкового учасника відносин у галузях публічного права; податкові органи, з норми прямої дії ст. 67 Конституції України; платників податків; 4) осіб, які сприяють декларуванню (податкові агенти, представники, банківські установи). Правовий статус суб'єкта податкового декларування доходів фізичних осіб прямо пов'язаний з правовим статусом суб'єкта податкового права та податкових правовідносин.

12. Платник податків виступає як зобов'язаний суб'єкт правовідносин з декларування доходів і діє згідно з принципом «дозволено все, що прямо не заборонено законом». Він підпорядковується правовим нормам, що ніяк не пов'язані з існуванням контролюючого органу, і є результатом діяльності

держави як форми організації суспільства. Норми є своєрідною трансформацією суспільних норм у організований державний механізм. Звідси, збирання податків – це не самозабезпечення існування держави, а спосіб формування блага для забезпечення публічних потреб.

## **РОЗДІЛ II. ОСОБЛИВОСТІ ДЕКЛАРУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ ТА КРАЇНАХ СНД**

### **2.1. Правове регулювання податкового декларування доходів фізичних осіб в Україні та країнах СНД**

Особисте декларування доходів фізичними особами в Україні та країнах СНД носить поодинокі випадки, що не говорить про не важливість цього питання для наукових досліджень. Зазвичай виконання обов'язку з утримання, перерахування податку до бюджетів та подання звітності здійснюється податковими агентами, що значно спрощує процедури контролю для податкових органів та громадян. Хоча це лише на перший погляд. На нашу думку, не можна будувати демократичного суспільства без усвідомлення ціни держави громадянином.

Як зазначалося раніше, суб'єкт декларування та платник податку не завжди є однією й тією ж особою через подання податкової звітності податковими агентами, законними представниками або представниками за довіреністю.

У Казахстані, наприклад, доходи фізичних осіб поділяються на ті, податок з яких утримується біля джерела виплати, та які не оподатковуються біля джерела виплати. Відповідно до ст. 160 ПК РК біля джерела виплати оподатковуються:

- 1) доходи працівника;
- 2) доходи фізичної особи від податкового агента;
- 3) пенсійні виплати з Єдиного накопичувального фонду та інших добровільних фондів;
- 4) доходи у вигляді дивідендів;
- 5) стипендії;



б) дохід за договорами накопичувального страхування.

Відповідно до ст. 177 ПК РК визначено доходи, які не оподатковуються біля джерела виплати:

- 1) доходи від майна;
- 2) доходи приватного підприємця;
- 3) доходи приватних нотаріусів, судових виконавців, адвокатів, професійних медіаторів;
- 4) інші доходи.

При цьому майновий дохід не є доходом підприємця, адвоката, нотаріуса, виконавця, медіатора.

Податок з доходів, які не оподатковуються біля джерела виплати визначається за ставкою 10 % з урахуванням положень ст. 223 (оподаткування іноземних доходів) і сплачується за податковий період самостійно у строки не пізніше ніж за 10 днів після останнього дня подачі декларації відповідно до ст. 179 ПК РК. Таким чином, законодавець чітко окреслив коло доходів, отримання яких платники податків зобов'язані подавати податкову звітність. Така законодавча техніка сприяє розумінню податкового законодавства, що неодмінно відображається на податковій дисципліні, адже отримавши дохід, що не оподатковується біля джерела виплати платник податків чітко розуміє, як йому діяти далі.

Дещо по-іншому класифікує доходи законодавець Азербайджану, поділяючи їх на доходи від роботи за наймом та доходи, отримані не від праці за наймом (від підприємництва, дивідендів, роялті продажу майна та ін.). Відповідно доходи від роботи за наймом оподатковуються біля джерела виплати, решта ж особисто або через податкового агента.

В Україні існує поділ на активні та пасивні доходи, що не передбачає, що в одному випадку доходи оподатковуються через податкових агентів, а решта – через подання податкових декларацій. Такий поділ доходів на активні та пасивні в податковому праві розглядається як спосіб дотримання принципу соціальної спрямованості в оподаткуванні. Оподаткування

пасивних доходів у вигляді процентів за депозитами, ощадними сертифікатами, роялті в Україні [161, с. 226] та країнах СНД здійснюється за англосаксонською системою, про що у своєму дослідженні зазначала В. О. Рядінська.

У податковому законодавстві України платник податків та податковий агент прирівнюються про те не ототожнюються (18.2 ПКУ). Протилежну позицію визначила у своєму дослідженні В. О. Рядінська [161, с. 164]. Разом з тим пп. 162.1.3 ч. 162.1 ст. 163 ПКУ визначає податкового агента платником податку на доходи фізичних осіб поруч з фізичними особами–резидентами та нерезидентами. Слід зазначити, що в жодній з країн СНД, крім Киргизії (ст. 161 ПК КР) [92], податковий агент не входить до переліку платників податку на доходи фізичних осіб. Виникає підстава вважати, що податковий агент визнається ПКУ фізичною особою – платником податку, або ж податок платиться певною особою за використання нею робочої сили державі. Щось подібне до сплати подушного паном за своїх кріпосних. За таких умов втрачається зв'язок з фізичною особою–людиною, яка отримала дохід від податкового агента. Далі слідує, що фізична особа–людина не має права скористатися податковою пільгою, адже вона, по суті, не сплачувала податку, і така пільга належить податковому агенту як суб'єкту сплати податку на доходи фізичних осіб. На думку І. І. Бабіна, для податкового агента не характерні такі права, як використання податкових пільг, відстрочення та розстрочення сплати податків, отримання податкової знижки чи повернення надміру сплачених сум податку [6, с. 99]. На прикладі податку на прибуток підприємств, де податок за контрагентів–нерезидентів сплачують українські резиденти, виконуючи таким чином обов'язок податкового агента – такий податковий агент не стає платником податку на прибуток підприємств. Інакше кажучи платниками податку на прибуток підприємств є: а) юридична особа–резидент; б) юридична особа – нерезидент. Відповідно до ст. 133 ПКУ податкові агенти не визначаються як платники податку, що зазначено в ст. 162 ПКУ. Таким чином, положення

п. 162.1.3. суперечить п. 18.2 ПКУ, ототожнюючи податкового агента з платником податку. М. О. Перепелиця зазначає, що набуття прав і обов'язків платника податків—фізичної особи виникає за умов отримання нею доходу, що оподатковується, водночас як для податкового агента обов'язковою умовою виникнення податкового обов'язку є наявність платника податків [125, с. 87]. На підтвердження, цієї позиції наведемо ще й той факт, що відповідно до ПК Білорусі у випадку неутримання податку на доходи фізичних осіб податковий агент несе зобов'язання сплатити суму цього не утриманого податку за власний рахунок. У такий спосіб податковий агент де-факто стає платником податку і несе покарання за невиконання обов'язку утримати та перерахувати податок з нарахованого на користь платника доходу.

М. П. Кучерявенко зазначав подвійність правового статусу податкових агентів, оскільки, з одного боку, податкові агенти виступають в ролі платників податків (для органів ДФС України), бо повинні сплатити до бюджету відповідні суми податків, а з іншого – виконують роль «податкового органу» (для платників податків), бо нараховують та утримують суми податку з метою подальшого перерахування їх до бюджету [66, с. 142]. Подібним є висновок В. О. Рядінської, що правовому статусу податкового агента притаманне подвійне призначення: «з одного боку, він виступає платником податків, а з іншого, – збирачем податків, при цьому він фактично не є ні тим, не іншим, оскільки не має в повному обсязі ні прав та обов'язків платника податків ні прав та обов'язків збирача податків» [161, с. 166]. Отже, правильним є невключення податкового агента як платника податку на доходи фізичних осіб у країнах СНД на підставі, що таким чином він ототожнюється з платником податків—фізичною особою (людиною), а не утримує податок з нарахованого ним на користь фізичної особи доходу. Подання розрахунку з податку на доходи фізичних осіб є його особистим обов'язком, передбаченим податковим законодавством, що робить його суб'єктом декларування доходів фізичних осіб. Крім того, податковий

агент несе відповідальність за неподання / невчасне подання податкового розрахунку, що не перекладається на безпосереднього платника податку, через існування якого виник такий податковий обов'язок.

Згідно з податковими кодексами країн СНД платниками податку на доходи з фізичних осіб визначаються фізичні особи–резиденти та нерезиденти. Вийнятом є Білорусь, у якій визначає платниками визначаються фізичні особи у широкому розумінні, що далі розкривається у главі 16 ПК Білорусі «Подходный налог с физических лиц» [93].

Обов'язок зі сплати податку та звітності нерезидентами виконується податковими агентами. При цьому подання ними податкової декларації не передбачається законом, а цілком та повністю є обов'язком податкового агента. Так, відповідно до п. 3 ст. 67 ПК Казахстану декларацію за фізичних осіб–нерезидентів, апатридів та іноземців подають податкові агенти [110]. Питання особливостей оподаткування та звітності не резидентів та апатридів в Казахстані регулюються Розділом «Міжнародні правила оподаткування». Такі самі положення визначено і в ч. 1 ст. 181 ПК Киргизії [92].

Якщо при сплаті податку фізичною особою–резидентом можна говорити про перенесення законом частини обов'язків платника податків, то у випадку з нерезидентом звітність є не його обов'язком, а відповідного податкового агента. Аналогічно Конституція України визначає, що громадяни зобов'язані подавати декларацію про майновий стан та доходи. Тобто основний закон не відносить іноземців нерезидентів до осіб, зобов'язаних подавати податкові декларації. Водночас громадянин України може бути в цілях оподаткування нерезидентом, а іноземець – резидентом, зобов'язаним подавати податкову декларацію. В Основному законі України бачимо подібну до законодавства США позицію щодо оподаткування всього доходу своїх громадян, отриманого як в Україні, так і закордоном за переважаючим принципом громадянства при визначенні статусу резидента. Хоча податковий кодекс як і міжнародні конвенції, зокрема Типова Конвенція ООН «Про договори про уникнення подвійного

оподаткування» [188, с. 9–10], визначають доміцилій як головну ознаку резидентства, а громадянство як останній елемент «тестів на президентство». Резидентство в РК визначається за критеріями тесту присутності та життєвих інтересів. Для того щоб за тестом життєвого інтересу фізична особа вважалася резидентом, необхідно одночасно виконувати 5 обов'язкових умов. Та навіть при виконанні всіх цих умов особа може визнаватися нерезидентом через підписані договори про уникнення подвійного оподаткування [110].

Попри зазначене вище у нерезидента може виникнути ситуація, коли він отримає доходи, які не оподатковуються біля джерела виплати (наприклад, спадкування майна), що також передбачено навіть у тих країнах СНД, де обов'язок декларування повинен виконувати податковий агент. Адже нерезидент не може бути дискримінований в отриманні доходу, не забороненого законом. Тому форма податкової декларації про майновий стан та доходи в Україні надає можливість нерезиденту подати таку декларацію. Форма податкової декларації Росії дозволяє подати податкову декларацію фізичній особі нерезиденту. У Казахстані окремо виділяються резиденти, нерезиденти та апатриди, і є навіть окремий розрахунок ПДФО на користь нерезидента для податкового агента. У цій країні затверджується чотири форми декларації з податку на доходи фізичних осіб (п.1. ст. 67), хоча фактично їх п'ять.

У Білорусі також є окрема декларація податкового агента для доходів нерезидента, іноземця та апатрида. Окремо також є форма для фізичної особи нерезидента, яку він може подати самостійно. У Киргизії існує одна форма «єдиної податкової декларації фізичної особи, не здійснюючої підприємницької діяльності» (переклад автора) [30], яка подається з трьох податків одночасно і може бути подана нерезидентом відповідно до порядку визначеного Кабінетом Міністрів Киргизії. Аналогічно податкова декларація про майновий стан та доходи, яку подають фізичні особи в Україні, включає в себе інформацію про сплату податку на доходи фізичних осіб та

військового збору. Крім того, точаться дискусії щодо об'єднання декларації з ПДФО із звітністю з єдиного соціального внеску.

У Вірменії [232] та Молдові [23] існує окрема форма декларації для нерезидента. Проте недоліком першої є те, що вона лише вірменською мовою, як і все не кодифіковане податкове законодавство, а отже, без кваліфікованої допомоги перекладача чи податкового органу не впоратися. Декларація нерезидента в Молдові додатково дублює умови рядків декларації російською мовою, також є можливість отримання пояснень англійською.

Не у всіх країнах СНД у випадку виникнення у фізичної особи нерезидента передбачено можливість подання звичайної податкової декларації, що і для резидентів (**додаток Б**). Такий порядок зменшує імовірність заповнення нерезидентом незрозумілої йому податкової форми. Тому, на нашу думку, необхідно створити форму податкової декларації для нерезидента з дублюванням її змісту англійською та російською мовами (англійська як одна з найпоширеніших у світі, а російська – це мова яку розуміють у більшості країн СНД та вільно використовують в Україні). Можливо також розробити пояснення щодо заповнення такої декларації різними мовами, що полегшить розуміння форми податкової звітності.

ПК Молдови визначає, що всі платники податків мають право подавати декларацію про податок на доходи фізичних осіб [94]. Аналогічну позицію визначено в податкових кодексах Росії, Казахстану, Азербайджану, Білорусі та ін. Проте підставами для виникнення обов'язку подання податкової декларації особисто є:

- 1) майновий дохід;
- 2) дохід не від податкового агента;
- 3) дохід із-за кордону чи наявність коштів в іноземних банках;
- 4) дохід від підприємницької діяльності;
- 5) дохід від провадження незалежної професійної діяльності;

- б) виїзд резидента на постійне місце проживання в іншій країні;
- 7) інші випадки, передбачені податковим законодавством.

До майнового доходу належить дохід від продажу нерухомого чи рухомого майна, отримання спадщини та подарунків. Звичайно, не всі майнові доходи декларуються. Для різного виду майнових доходів у країнах СНД встановлюється певний поріг у вигляді вартості отриманого майна, кількості операцій продажу майна, проведених однією особою протягом року, можливо навіть якісних характеристик майна. У Білорусі, наприклад, потрібно декларувати операції від продажу легкових автомобілів більше ніж один раз на рік та загальною вагою до 3500 кг, кількістю пасажирських місць до 8-ми. Якщо ж вага авто перевищує вказану межу і кількість місць для пасажирів є більшою, то потрібно декларувати операцію від продажу навіть одного транспортного засобу. Для всіх подарунків від близьких родичів, отриманих протягом року, у цій країні встановлена межа у розмірі 4700 руб. (більше 2000 дол. США).

У Грузії подавати декларацію обов'язково у випадку отримання в дар чи у спадок майна вартістю до 150 000 ларі спадкоємцями III і IV черги протягом податкового року. При отриманні майна з таких підстав вартістю в 150 000 або більше ларі спадкоємцями III і IV черги податок сплачується протягом двох наступних за звітним роком. Відповідно декларацію потрібно буде подавати протягом двох років. Таким чином законодавством Грузії захищається право на спадщину, адже особи, які її прийняли, не завжди в змозі виплатити встановлену суму податку за один рік. Крім того, коли обдарований отримує дар він може й не мати необхідної суми коштів, щоб сплатити податок, інакше як продавши його.

У Казахстані оподатковується дохід від приросту при реалізації майна, приросту від передачі майна до статутного капіталу юридичних осіб та дохід від здачі майна в оренду не оподатковуються біля джерела виплати. При цьому при реалізації майна оподатковується приріст того майна, яким

фізична особа володіє менше одного року. Такі доходи підлягають декларуванню.

Подання податкової декларації з метою отримання податкової знижки у країнах СНД визначається правом платника податків. Строк подачі податкової декларації не розповсюджується на таких осіб і вони можуть подати декларацію в будь-який час протягом року. Аналізуючи можливість отримання податкової знижки фізичними особами в Україні, В. О. Рядінська зробила висновок, що для отримання податкової знижки необхідно щоб:

- 1) фізичні особи–платники податків були виключно резидентами України і мали відповідні документи, які б підтверджували це;
- 2) фізичні особи–платники податків у звітному податковому році понесли певні витрати, які відповідають умовам, визначеним у законодавстві, що підтверджується відповідними платіжними і розрахунковими документами;
- 3) загальна сума нарахованої податкової знижки не перевищувала суми загального оподаткованого доходу платника податку, одержаного протягом звітного року як заробітна плата;
- 4) фізичні особи – платники податків подали річну податкову декларацію [ 161, с. 178].

Слід зазначити, що нерезидент цілком справедливо не має права на податкову знижку в країнах СНД, хоча разом з тим ПК Білорусі дає можливість отримати пільгу у вигляді суми податку, сплаченого за кордоном, адже дохід, отриманий від джерел походження в Білорусі, може бути нарахований, отриманий в іншій країні.

У Білорусі ПДФО особами, які подають податкову декларацію, сплачується не пізніше 15 травня року, наступного за звітним. Особливістю є те що, така сплата відбувається на основі повідомлення, яке вручається платнику податків податковим органом не пізніше 1 травня (ч. 6 ст. 180 ПК РБ). Таке повідомлення вручається фізичній особі (його представнику) особисто під розпис, надсилається поштою рекомендованим листом або за її згоди електронним способом. У разі надсилання поштою рекомендованим листом або електронним способом документ вважається доставленим після закінчення десяти календарних днів



з дня направлення рекомендованого листа або відправлення повідомлення електронним способом [93]. Застосування цього порядку передбачено у випадках отримання доходів, що не оподатковуються податковими агентами, іноземних доходів та доходів від підприємницької діяльності.

У Грузії декларацію про податок на доходи до податкового органу за місцем податкового обліку до 1 квітня року, наступного за звітним, подають [91]:

а) фізичні особи–резиденти, доходи яких не підлягають оподаткуванню біля джерела сплати, що знаходиться в Грузії;

б) фізичні особи – нерезиденти, які отримують доходи від джерела, що знаходиться в Грузії, і не обкладаються податком біля джерела сплати.

Фізичні особи в Грузії (крім фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю), які не здійснюють відрахування з отриманого сукупного річного доходу (за винятком сум відшкодування, що виплачуються громадянам Грузії міжнародними організаціями з дипломатичним статусом), мають право не подавати до податкового органу річну декларацію про прибутковий податок. У цьому випадку сума фактично сплаченого ними в установленій строк річного прибуткового податку зараховується як податкове зобов'язання, деклароване з прибуткового податку. При цьому, якщо декларування надалі буде здійснюватися за вказаними періодами, це буде вважатися виправленою декларацією.

Інші випадки подання податкових декларацій, передбачені податковим законодавством, пов'язані із застосуванням прогресивних ставок в оподаткуванні доходу, що перевищує певний мінімально встановлений розмір та бажання законодавця контролювати великі доходи. Так, раніше в Україні до річного доходу фізичної особи від більш ніж одного податкових агентів, який перевищував 120 мінімальних заробітних плат, застосовувалася ставка 19 % до розміру такого перевищення, а на платника податку покладалася обов'язок подати податкову декларацію у способи, визначені законодавством. Такий порядок нині діє в Молдові, де такий розмір порога

для декларування становить 27852 лея на рік (ч. 2 ст. 83 ПК РМ). У Білорусі окремо визначено обов'язок декларувати доходи від подарунків більше 4700 руб. Припинення підприємницької діяльності чи банкрутство фізичної особи є додатковою підставою для подання податкової декларації фізичною особою. Фізичні особи – підприємці у разі припинення здійснення економічної діяльності в Грузії подають до податкового органу декларацію про сукупні доходи та відрахування в термін, що становить 30 робочих днів. При цьому в подальшому до відновлення економічної діяльності на платників податків не покладається обов'язок щодо подання податкової декларації.

Декларування доходів фізичних осіб, отриманих за кордоном є проблемним питанням, особливо за відсутності реальних можливостей щодо отримання такої інформації від інших держав. Міждержавний обмін інформацією відбувається за Конвенцією Ради Європи про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 р. (далі – Конвенція) [53], проте для реалізації її положень необхідно укласти міждержавні договори про уникнення подвійного оподаткування, враховуючи вимоги Конвенції. На сьогодні більша частина таких договорів не передбачає можливості автоматичного обміну інформацією [174, с. 153].

Відповідно до Конвенції міждержавний обмін інформацією здійснюється [53]:

- автоматично – дві чи більше сторони автоматично обмінюються інформацією стосовно категорій випадків і відповідно до процедур, які вони визначають за спільною згодою;

- на прохання (за запитом) – на прохання запитуючої держави запитувана держава надає будь-яку інформацію, що згадується у ст. 4 та стосується конкретних осіб чи операцій;

- спонтанно – будь-яка сторона без попереднього прохання надає відому їй інформацію іншій стороні у випадках, передбачених ст. 7 Конвенції;

– одночасна податкова перевірка означає домовленість між двома чи більше сторонами про проведення одночасно відповідних дій на своїй території щодо забезпечення податкового контролю стосовно особи чи осіб, які становлять для них спільний чи суміжний інтерес, з метою обміну будь-якою відповідною інформацією, яку вони таким чином отримують;

– проведення перевірки в іншій державі – на прохання уповноваженого органу запитуючої держави компетентний орган запитуваної держави може дозволити представникам уповноваженого органу запитуючої держави бути присутніми на відповідній частині податкової перевірки в запитуваній державі.

Оцінювання в рамках технічної співпраці з Глобальним форумом з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей щодо відповідності/невідповідності законодавства стандарту EOIR показало, що серед країн-сусідів та учасниць СНД перший раунд пройшли Азербайджан, Румунія, Грузія, а Росія та Польща – перший етап та в більшій мірі виконали умови другого етапу. До речі, Росія підписала Конвенцію про автоматичний обмін інформацією ОЕСР в травні 2016 року, що на думку деяких авторів, стимулювало платників податків, які мали доходи, рахунки та майно за кордоном, до участі в податковій амністії, що тривала майже рік (липень 2015 – травень 2016 року).

Поштовхом для активної розробки стандарту автоматичного обміну інформацією в рамках ОЕСР стало прийняття у 2010 році в США федерального законодавства про оподаткування іноземних рахунків (далі – FATCA) [9]. Цей закон вимагає неамериканські фінансові установи повідомляти інформацію про американських власників рахунків у податкові органи США. Багато країн вирішили реалізувати FATCA на міжурядовій основі для збору та обміну інформацією, необхідною відповідно до FATCA, на основі окремих міжурядових угод (далі – IGA). Багато із цих країн також проявили інтерес, щоб встановити відносини автоматичного обміну з іншими юрисдикціями, які запроваджують аналогічні правила.

Проблемним в оподаткуванні доходів фізичних осіб є питання військового збору, який введений в Україні з порушенням норм чинного законодавства, адже повний перелік податків та зборів визначено ПКУ, де військового збору не існує. Про цю проблему зазначали М. П. Кучерявенко, В. О. Рядінська, А. М. Новицький та інші науковці. Попри всі зауваження цей збір не включено до переліку податків та зборів, проте справляється з доходів фізичних осіб та становить 1,5 % від бази оподаткування, що де-факто збільшує існуючу основну ставку з податку до 19,5 %. Крім того, форма податкової декларації містить також і інформацію про військовий збір. Звідси випливає, що збір, якого не існує в ПКУ, є в податковій декларації, куди за подібною тенденцією можуть бути включені і всі види державного мита за платні адміністративні послуги. Законодавець повинен дотримуватися уже існуючого законодавства, оскільки такі збори поза основним податковим законом порушують принципи побудови податкової системи та й самого ПКУ. Разом з тим через складну політичну та економічну ситуації не можна відмовитися від додаткових коштів на фінансування оборонного комплексу нашої держави, тому пропонуємо включити військовий збір до переліку загальнодержавних податків і зборів, щоб усунути недоліки в оподаткуванні. Іншим можливим шляхом вирішення цього питання є збільшення ставок відповідних податків із зазначенням у законі про державний бюджет відсотка, який обов'язково відраховуватиметься на оборону з конкретного переліку податків у зв'язку з проведенням АТО чи іншими оборонними заходами.

Оподаткування доходів від незаконної діяльності, хабарів та скарбу, знайденого без дозволу, в Україні має вигляд штрафних санкцій, а не оподаткування, адже об'єкт оподаткування податком на доходи конфіскується як доказ вчинення злочину та передається постраждалій стороні або державі. До особи, яка вчинила злочин, застосовується відповідальність відповідно до Кримінального кодексу (штраф, обмеження волі, позбавлення волі, спеціальна конфіскація та ін.). Оскільки

оподаткування незаконно отриманого доходу здійснюється на підставі судового рішення про притягнення особи до кримінальної відповідальності, то відповідно об'єкта оподаткування в платника податку вже не має, а отже, і відсутній обов'язок сплати податку. Крім того, особі повинні бути залишені достатні кошти для підтримки життєдіяльності себе і сім'ї [35]. Погоджуємося з думкою В. О. Рядінської, що податок на доходи фізичних осіб не є врегульованим. Проте думка вченої з приводу того що у випадку позбавлення волі такий податковий обов'язок не може бути виконаним через неможливість подати декларацію [161, с. 217], а відповідно і сплатити податок, на нашу думку, є хибною.

Подання податкової декларації залежить від волі платника податку, проте виконання обов'язку зі сплати податку може бути і в примусовому порядку, в тому числі через рішення суду у порядку виконавчого провадження. Для подання декларації, у випадку перебування в місцях позбавлення волі надається право на продовження строку подання податкової декларації відповідно до ст. 102 ПКУ. Проблемою є те, що незаконний дохід у вигляді скарбу важко виявити (особливо якщо він знайдений/отриманий/добутий шляхом незаконних розкопок). На нашу думку, тут потрібно ввести податок у розмірі 90 % від вартості скарбу або 90 % його матеріального вираження. При добровільному декларуванні такого скарбу та сплаті суми податку особа звільнятиметься від кримінальної відповідальності за розкопки такого скарбу, проте не звільнятиметься від усунення можливих екологічних наслідків такої незаконної діяльності. Більшість не поділяє позицію законодавця щодо оподаткування незаконних доходів. Так, М. П. Кучерявенко зауважує, що оподаткування незаконних доходів перетворює державу в співучасника злочинних дій, які призводять до отримання незаконних доходів [70, с. 235].

Законодавець Азербайджану щодо ситуації оподаткування незаконного доходу у ст. 66 ПК АР визначає наступне: «якщо незаконний дохід не конфіскується відповідно до законодавства Азербайджану, то незаконність

його отримання не впливає на його оподаткування» [90]. Таке положення усуває ситуацію, коли за такими незаконними діями, що стали джерелом незаконного доходу, минув строк позовної давності. Звісно це не стосується доходів від торгівлі наркотиками, людьми та фінансування тероризму.

В Україні Міністерством фінансів та Державною фіскальною службою створено законопроект, відповідно до якого пропонувалося введення «індивідуального підприємця» як суб'єкта сплати податку на доходи фізичних осіб. На думку Д. О. Гетьманцева, статус індивідуального підприємця має стати конкурентом спрощеної системи оподаткування першої групи [20]. Використовуючи згадане поняття у, по суті, двомовній країні, і слід зазначити, що податок на доходи фізичних осіб, у тому числі підприємців, російською мовою дослівно перекладається як «индивидуальный по доходный налог», для цілей якого використовується поняття «индивидуальный предприниматель», який відповідає категорії ПК України – фізична особа–підприємець.

Таким чином, категорія «індивідуальний підприємець» є суб'єктом зі сплати податку на доходи фізичних осіб, якого не існує в законодавстві країн СНД. Особи зі схожим правовим статусом у Казахстані є приватним домашнім чи фермерським господарством.

Подання декларації здійснюється в паперовому та в електронному вигляді у всіх країнах СНД, крім Вірменії, де фізичні особи зобов'язані подавати податкову декларацію лише в електронному вигляді відповідно до ст. 22 Закону Вірменії «Про податок на доходи» (переклад автора) [113].

У Росії декларацію можна заповнити як у паперовому, так і в електронному вигляді, використавши, наприклад, програму, яка самостійно сформує декларацію на бланках необхідної форми, готову для подання до податкового органу. У паперовому вигляді бланк декларації, що заповнюється від руки:

- безкоштовно надається в податкових інспекціях;
- роздруковується з сайту ФПС Росії.

За загальним для всіх країн СНД правилом декларація з податку на доходи фізичних осіб подається до податкового органу за місцем проживання (місцем перебування) фізичної особи у визначений законом строк. Так у Росії вона повинна бути подана не пізніше 30 квітня року, наступного за роком, в якому було отримано відповідний дохід. Якщо 30 квітня припадає на вихідний або неробочий святковий день, то декларація повинна бути представлена не пізніше найближчого робочого дня [206].

При поданні до податкового органу декларації тільки з метою отримання податкових відрахувань граничний термін подання декларації не поширюється. Тобто подати декларацію до податкового органу з метою отримання податкового вирахування платник податків може в будь-який час протягом року (Росія, Україна). Хоча граничний термін подання такої декларації обмежено терміном позовної давності.

Перевірка податкової декларації та доданих до неї документів, що підтверджують правильність розрахунків та обґрунтованість запитуваного вирахування, проводиться протягом 3-х місяців з дати їх подання до податкового органу (п. 2 ст. 88 ПК РФ). У випадку якщо в поданій податковій декларації обчислена сума податку до повернення з бюджету, разом з податковою декларацією до податкового органу можна подати заяву на повернення ПДФО у зв'язку наданням податкового відрахування. Сума надміру сплаченого податку підлягає поверненню за заявою платника податку протягом одного місяця з дня отримання податковим органом такої заяви, але не раніше закінчення камеральної податкової перевірки (п. 6 ст. 78 ПК РФ). Сума ПДФО, обчислена фізичною особою на підставі податкової декларації, сплачується їм за місцем проживання у строк не пізніше 15 липня року, наступного за роком отримання доходу.

На підставі порівняльного аналізу правового регулювання декларування доходів фізичних в Україні та країнах СНД можемо зробити висновок, що фізична особа без статусу «підприємця» чи «провадження професійної діяльності» зобов'язана подавати декларацію у випадках:

- а) отримання доходу не від податкового агента;
- б) отримання доходу, що підлягає обов'язковому декларуванню;
- в) отримання податкової пільги;
- г) вимоги контролюючого органу;
- д) виїзду на постійне місце проживання за кордон.

## **2.2. Правове регулювання декларування доходів фізичних осіб-підприємців та осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність в Україні та країнах СНД**

Відповідно до IRS Code [216] фізичних осіб, які працюють самі на себе (англ. self-employed), визначають такими після державної реєстрації, та фізичних осіб, які здійснюють те саме, без відповідної реєстрації (англ. freelancer). Такі особи працюють переважно на контрактній основі (консультанти, юристи, програмісти, дизайнери, які можуть виконувати будь-які роботи) та отримують дохід безпосередньо від клієнтів [11, с. 32]. Оподаткування таких осіб здійснюється шляхом подачі ними раз на рік податкової декларації, в якій визначається сума отриманого доходу та сплаченого податку [46, с. 245]. У Німеччині фізична особа визнається підприємцем через факт здійснення нею комерційної діяльності незалежно від реєстрації, але вона може добровільно зареєструватися в торговельному реєстрі [81, с. 23]. Оподаткування таких осіб у цій країні здійснюється шляхом декларування отриманих доходів.

Через те, що пострадянським країнам довелося створювати інституційну базу для здійснення підприємницької діяльності фізичних осіб, у цих країнах обов'язковою є державна реєстрація як фізичної особи-підприємця.

Набуття статусу «підприємця» фізичною особою відбувається після державної реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. Отримавши цей статус, фізичні особи набувають додаткових прав та обов'язків у сфері



оподаткування разом з додатковим об'єктом оподаткування – доходом від підприємницької діяльності. Як зазначає П. Є. Бутко «...звичайна фізична особа, що працює за наймом, не повинна звітувати про свої доходи – це її право, а не обов'язок» [14, с. 109]. Ця теза є суперечливою вже виходячи з того, що обов'язок податкового агента виникає в момент появи власне доходу фізичної особи. Обов'язок подавати декларацію і надалі залишається обов'язком цієї фізичної особи, тільки його виконання перенесено на податкового агента. Обов'язок подавати податкову декларацію покладається на фізичну особу – підприємця незалежно від того, чи отримувала вона доходи від підприємницької діяльності чи ні.

Об'єктом оподаткування фізичної особи – підприємця є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи – підприємця. Правові механізми, що забезпечують достовірність інформації, що міститься в податковій декларації, можуть бути різними за своєю правовою природою, проте у країнах СНД найчастіше використовується її документальне підтвердження. Відповідно до ПКУ фізичні особи – підприємці подають до контролюючого органу податкову декларацію за місцем своєї податкової адреси за результатами календарного року у строки, встановлені для річного звітного податкового періоду, в якій також зазначаються авансові платежі з податку на доходи. В Україні авансові платежі з податку на доходи фізичних осіб розраховуються платником податку самостійно згідно з фактичними даними, зазначеними у Книзі обліку доходів і витрат, кожного календарного кварталу та сплачуються до бюджету до 20 числа місяця, наступного за кожним календарним кварталом (до 20 квітня, до 20 липня і до 20 жовтня). Авансовий платіж за четвертий календарний квартал не розраховується та не сплачується. Фізичні особи – суб'єкти господарювання мають право скористатися «податковим кредитом»

в той час як платники – фізичні особи (людина) – «податковою знижкою» [122, с. 23]

Фізичні особи, які вперше реєструються як підприємці, подають податкову декларацію, в якій зазначають інформацію про майновий стан та доходи за станом на дату державної реєстрації підприємцем. Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно відповідно до даних, зазначених у річній податковій декларації, з урахуванням сплаченого ним протягом року податку на доходи фізичних осіб на підставі документального підтвердження факту його сплати [93],[133],[138].

В Україні фізичні особи – підприємці подають річну податкову декларацію протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року, в якій поряд з доходами від підприємницької діяльності повинні зазначатися інші доходи з джерел їх походження з України та іноземні доходи. Іноземці та особи без громадянства, які зареєстровані підприємцями згідно із законодавством України, є резидентами. У Білорусі підприємцями є фізичні особи, зареєстровані у відповідному порядку в Білорусі, іноземці, які зареєстровані відповідно до законодавства країни походження, а у випадку неможливості визначення походження – згідно з нормами місця основного перебування.

Відповідно до ч. 4 ст. 63 ПК Білорусі ФОП, середньооблікова чисельність працівників яких за попередній календарний рік перевищує 15 осіб, а також платники податку на додану вартість подають до податкового органу податкові декларації (розрахунки) у вигляді електронного документа. При поданні зазначеними платниками податкової декларації (розрахунку) на паперовому носії така податкова декларація (розрахунок) не вважається поданою. Податкова декларація подається до 20 числа місяця, наступного за звітним періодом. Доходи індивідуальних підприємців (нотаріусів, адвокатів) від здійснення підприємницької діяльності (нотаріусів, адвокатів) поділяються на:

- доходи, отримані від реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав (далі в цій статті – доходи від реалізації), зменшені на суму податків і зборів, які сплачуються з виручки;
- позареалізаційні доходи, зменшені на суму податків і зборів, які сплачуються з доходу (ст.176) [93].

Платник податків може продовжити термін подання податкової декларації. Таке право надається платникам у всіх країнах СНД (наприклад, ст. 48, ст. 83 ПК Молдови; ст. 49, ст. 102 ПКУ, ст. 74 ПК Азербайджану та ін.). Для продовження терміну подання податкової декларації платник податків повинен звернутися до податкового органу з відповідною заявою до закінчення терміну подання податкової звітності. При цьому продовження строку подання податкової звітності, за загальним правилом для країн СНД, не продовжує термін сплати податку, який має бути сплачений у порядку, визначеному законом незалежно від подання податкової декларації. Форма заяви про продовження строку подання податкової звітності зазвичай затверджується податковими органами. В Азербайджані строк подання декларації вважається продовженим на 3 місяці з моменту подання такої заяви [90]. В Україні визначається чіткий перелік випадків для продовження строку подання податкової декларації, що унеможлиблює зловживання таким правом, а термін продовження строку подання податкової звітності визначається керівником відповідного податкового органу протягом 20 днів. Максимально можливе продовження такого строку відповідно до Наказу ДПА «Про затвердження Порядку застосування норм пунктів 102.6–102.7 статті 102 Податкового кодексу України» [145] становить 60 днів.

Згідно зі ст. 68 ПК Грузії максимальний строк продовження терміну подання податкової декларації становить 3 місяці [91]. При цьому для продовження терміну у платника має бути відсутня заборгованість зі сплати податків.

Відповідно до ст. 72 ПК Казахстану можливість продовження терміну подання звітності на 30 днів з'являється за умови її подання в електронному

вигляді. Законодавство Казахстану передбачає, що «при поданні додаткової або додаткової за повідомленням податкової звітності відповідно до 586, 587 статей ПК РК суми податків підлягають виплаті до бюджету без притягнення платника до відповідальності» – це має корупційні ризики. Так, наприклад, встановлені граничні терміни подання звітності і сплати податку дають чіткі межі, недотримання яких передбачає відповідальність. Напідставі того, що камеральний контроль за загальним правилом має бути проведений протягом 30 днів з моменту подання звітності, можна говорити про недоцільність існування санкції у розмірі 10 % від суми несплати податку протягом 30 днів. Адже несплата податку автоматично визначається вибіркою на наступний день за останнім днем сплати податку, що одразу передбачає притягнення до відповідальності із застосуванням вище вказаних санкцій. Листування між платниками не завжди ведеться в електронному вигляді, а тому можливе зловживання, за яким працівник податкового органу повідомлятиме платника податку про необхідність подати звітність за певну винагороду (адже цим повідомленням він звільнить такого платника від відповідальності за прострочення податкового зобов'язання).

У Казахстані платник податків має змогу призупинити подання податкової звітності на термін позовної давності (ст. 46 ПК Казахстану), тобто на 5 років. Після подання відповідної заяви податковий орган протягом 3 робочих приймає рішення про призупинення чи відмову в ньому заявнику, про що йому повідомляється особисто під підпис або іншими засобами, які підтверджують факт отримання такого рішення. Неподання звітності протягом періоду «призупинення» прирівнюється до подання звітності з нульовими показниками. Платник податків може продовжити строк призупинення не пізніше дати закінчення такого призупинення. Підстави відмови у призупиненні чітко визначені п. 4. ст. 73 ПК Казахстану. Проте є винятки, коли «призупинення» не розповсюджується на:

а) фізичних осіб, які є платниками податку на ігровий бізнес чи фіксованого податку;

б) фізичних осіб, які використовують спеціальні податкові режими для селянських та фермерських господарств та суб'єктів малого підприємництва на основі патенту.

Таке ж право на призупинення подання звітності існує і в Грузії за умови подання відповідної декларації, після якої економічна діяльність вважатиметься призупиненою.

Особливістю правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб у Казахстані є визначається поняття «бездіяльного платника податків» (ст. 579 ПК РК). Це такі платники, які протягом року із встановленої дати не подали звітності. Такі особи наказом уповноваженого органу визнаються бездіяльними, а інформація про них розміщується на офіційному інтернет-ресурсі. Такий статус накладає на платника податків ряд обмежень, передбачених ПК РК.

В Україні у зв'язку з проведенням Антитерористичної операції на територіях Донецької та Луганської областей встановлено додаткові умови продовження строків подання податкової звітності та сплати податків. Для цього необхідно подати заяву про продовження строку подання звітності та довідку торговельно-промислової палати про обставини непереборної сили. Якщо платник податків обліковувався в податкових інспекціях, які нині перебувають у зоні проведення АТО, то він подає податкову звітність у податкову інспекцію на території, що межує із зоною проведення бойових дій. Автор сподівається що жодна інша країна не матиме таких обставин непереборної сили. Та, на жаль, серед країн СНД подібна ситуація існує в Молдові (Придністровська республіка) та між Азербайджаном та Вірменією (Нагірний Карабах), у Грузії (Абхазія, Осетія).

На нашу думку, в законодавстві країн СНД потрібно реалізувати право платника на чесну і справедливу податкову систему у тому вигляді, як закріплено в податковому законодавстві США. Це положення передбачає наступне: платники податків мають право розраховувати на те, що податкова система враховує факти й обставини, що можуть вплинути на їх статус

боржників, платоспроможність або можливість своєчасно надавати інформацію. Платники податків мають право звернутися за сприянням до Служби допомоги платникам податків (Taxpayer Advocate Service) у випадку, якщо вони відчувають фінансові труднощі або якщо Податкове управління США (IRS) належним чином і своєчасно не залагодило їх податкові проблеми за своїми звичайними каналами [232]. Реалізовані у країнах СНД та Україні принципи справедливості та рівності в оподаткуванні зумовлюють єдиний підхід до сплати податків без можливості встановлення індивідуальних пільг. Такий підхід є однозначно виправданим, а наша пропозиція стосується встановлення в податковому законодавстві обов'язку податкових органів сприяти діяльності фізичних осіб–підприємців у рамках чинного законодавства та зменшення кількості штрафних санкцій, наприклад, за неподання декларацій. Можливість співпраці між податковими органами та платниками податку дозволяється за допомогою методу реординації, який розвивається сучасною наукою адміністративного права.

Поняття «незалежна професійна діяльність» уперше було закріплено на законодавчому рівні в 2003 році у зв'язку з прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». До 2005 року законодавець відмежовував осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю, від найманих працівників–суб'єктів підприємницької діяльності, прирівнюючи останніх до найманих осіб. Так, абзац 2 п. 1.8 ст. 1 Закону відносив фізичних осіб, які зареєструвалися як суб'єкти підприємницької діяльності й надавали послуги іншим особам за цивільно-правовими договорами, до найманих осіб, якщо умови такого договору передбачали надання послуг на постійній і регулярній основі протягом понад одного місячного податкового періоду. При цьому отримані доходи слід було вважати заробітною платою з відповідним оподаткуванням. Подібне становище неминуче призводило до подвійного оподаткування [1, с. 255–256]. Відповідно до пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПКУ незалежна професійна діяльність – участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності,

діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем та використовує найману працю не більше ніж чотири фізичні особи. Науковці зазначають, що законодавець не надає визначення «незалежна професійна діяльність», а відразу переходить до переліку таких видів діяльності, які належать до незалежної професійної діяльності [86, с. 81]. За своїми ознаками така діяльність фактично є підприємницькою, що визначав у своєму дослідженні В. В. Пашков [98, с. 27]. Як зазначає В. О. Рядінська, такі види діяльності які визначені податковим законодавством як «незалежна професійна діяльність», можна здійснювати, не отримуючи свідоцтва про реєстрацію ФОП [163, с. 46]. На підтримку цієї тези науковець наводить приклад діяльності адвоката на підставі свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, нотаріуса на підставі свідоцтва про право на зайняття адвокатською діяльністю та ін. Варто зазначити, що такі особи хоча б обліковуються в податкових органах, оскільки органи, що здійснюють реєстрацію приватної нотаріальної, адвокатської, іншої незалежної професійної діяльності та видають свідоцтва про право на провадження такої діяльності, – про видачу або анулювання реєстраційного посвідчення – повідомляють податкові органи у п'ятиденний строк від дня провадження відповідної дії про право на зайняття визначеною діяльністю (70.16.5) [133]. У Росії, відповідно до абз. 5 п. 2 ст. 84 ПК РФ [130], після отримання такої інформації податковий орган самостійно ставить на облік адвокатів та нотаріусів і вручає їм або надсилає поштою свідоцтво про взяття на облік. У Казахстані такі особи зобов'язані самостійно повідомляти про набуття, зміну та припинення такого статусу, а після взяття на облік додатково подати декларацію про податок на доходи фізичних осіб та соціальний податок протягом 45-ти днів за звітним кварталом.

Така категорія самозайнятих осіб, як особи, що надають послуги з догляду за зовнішністю, дизайнери, програмісти, фотографи, взагалі перебуває поза межами податкового обліку, як особи, що провадять підприємницьку чи незалежну професійну діяльність, хоча і зобов'язані стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання, як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік. Такі фахівці не будуть декларувати свої доходи, тим більше, що імовірність настання відповідальності через застосування непрямих методів контролю без інвентаризації доходів та майнового стану населення не можлива. Для притягнення такої особи до відповідальності хоча б з порушення обліку буде можливим лише при доведенні факту такої діяльності. На нашу думку, таку ситуацію можливо вирішити застосуванням одночасно таких засобів, як: а) запровадження легалізації доходів, отриманих від таких видів діяльності, та загальнообов'язкове декларування; б) визначення особи підприємцем незалежно від її державної реєстрації на підставі факту здійснення такої діяльності.

У Росії особи, які провадять незалежну підприємницьку діяльність і не зареєстровані, не мають права на зменшення податкової бази на 20 % у випадку непідтвердження таких витрат документально (так званий норматив витрат відповідно до ст. 221 ПК РФ) [130]. Проте ця норма не застосовується щодо адвокатів і нотаріусів, оскільки їх професійна діяльність не є підприємницькою і не спрямована на отримання прибутку. Здійснюючи облік доходів і витрат, індивідуальний підприємець має право зменшити податкову базу на розмір усіх задокументованих витрат, пов'язаних з отриманням доходу. В Україні у випадку неотримання довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, об'єктом оподаткування є доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат (178.3 ПКУ). Проте, як зазначав П. Годме: «Більш досконала техніка оцінки оподатковуваних об'єктів шляхом подання платником податків декларації вимагає складного дослідження для того, щоб встановити наявність



оподаткованого об'єкта в дійсності. Контроль часто ускладнений, особливо щодо доходів деяких професій, коли дохід може бути прихований під покровом професійної таємниці» [21, с. 408]. Така ситуація неодмінно може виникнути при оподаткуванні доходів адвокатів, нотаріусів, лікарів та інших осіб, які можуть приховати свої доходи за професійною таємницею.

В Азербайджані приватні нотаріуси виокремлені в окрему категорію платників податків і не мають права займатися підприємницькою діяльністю. Для них встановлено окрему форму податкової декларації. На думку азербайджанських науковців [78], є нераціональним та несправедливим оподаткування доходів від нотаріальної діяльності за спрощеною системою оподаткування, якою вони користувалися в 2010–2012 роках, адже така діяльність не є підприємницькою і призводить до зменшення надходжень від такої діяльності. Слід зазначити, що перші три свідчення про право на зайняття приватною нотаріальною діяльністю в сучасному періоді тут були видані в 2010 році, а станом на 2012 рік в Азербайджані було зареєстровано лише 49 приватних нотаріусів [17].

У Молдові нотаріальна діяльність не є підприємницькою і не підпадає під дію нормативних актів, що регламентують підприємницьку діяльність (ст. 67<sup>1</sup> ПК Молдови). З коштів, отриманих за надання нотаріальних послуг, публічний нотаріус має право покривати витрати, пов'язані із здійсненням нотаріальної діяльності, її матеріально-технічним забезпеченням, орендою та утриманням приміщення нотаріального бюро, оплатою послуг найнятого технічного персоналу. Ставка податку на доходи для публічного нотаріуса визначається в розмірі 18 % щомісячного оподаткованого доходу.

Незалежною професійною діяльністю, на нашу думку, слід вважати діяльність фізичних осіб, що володіють спеціальними професійними знаннями, кваліфікацією чи навичками, спрямовану на задоволення суспільних потреб і через морально-етичні та організаційні особливості законодавством визначається як непідприємницька. Так, наприклад,

адвокатська, нотаріальна, приватна виконавча діяльність у законодавстві країн СНД визначається як непідприємницька.

Оподатковуваним доходом осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності.

Адвокати та нотаріуси не можуть застосовувати будь-яку спрощену систему оподаткування, відповідно до імперативної заборони, встановленої п. 3 ст. 346,12. ПК РФ, а також сплачувати торговий збір. Український законодавець не визначає такого обмеження, проте податкові органи, намагаючись встановити таке обмеження, видавали відповідні листи-роз'яснення. Крапку у цьому питанні поставив Верховний суд, який визначив, що відповідно до нормам законодавства адвокати та нотаріуси мають право використовувати спрощену систему оподаткування.

Особи, що провадять незалежну професійну діяльність у Казахстані подають до податкового органу за місцем реєстрації або місцем знаходження декларацію за формою 240.00 до 31 березня року, наступного за звітним. Сума податку сплачується авансово за підсумками кожного місяця із застосуванням ставки 10 % протягом 5 днів місяця, наступного за тим, за доходами якого нараховано податок. У Росії таким особам за доходи, отримані в грошовій та не грошовій формах, необхідно подати декларацію за формою 3ПДФО до 30 квітня року, наступного за звітним (ст. 216 ПК РФ). Також у Росії особи, які провадять незалежну професійну діяльність, мають право на відрахування професійних витрат, що документально підтверджені та соціальних відрахувань за результатами податкового року.

Країни СНД мають різну кількість форм податкових декларацій з податку на доходи фізичних осіб. Це пояснюється підходами до оподаткування. Так, у більшості країн податок на доходи фізичних осіб–підприємців сплачується авансовими платежами. Підставою для визначення розміру такого авансового платежу є доходи, отримані в

минулому податковому періоді (році). Лише в Росії платник податків має змогу визначити прогнозовані доходи та відповідно розмір авансових платежів, подавши декларацію 4–ПДФО. У решті ж країн є можливість коригування такої суми через подання заяв до податкових органів. Податок, який нараховується на підставі податкової декларації 4–ПДФО та сплачується відповідно до ст. 227 ПК РФ трьома авансовими внесками:

- 1) за січень – червень не пізніше 15 липня поточного року;
- 2) за липень – вересень не пізніше 15 жовтня поточного року;
- 3) за жовтень – листопад не пізніше 15 січня наступного року.

Існування різних варіантів декларацій дозволяє враховувати особливості конкретного платника податків та диференціювати платників податків з метою оподаткування на різні групи відповідно до видів доходів, рівня доходів, сімейних чи одиноких, з дітьми та ін. Завдяки цьому вдається ефективно розподіляти пільги і відрахування та ефективно проводити податкову політику щодо оподаткування доходів фізичних осіб. Таку практику використовують у США, Німеччині, Фінляндії, Данії, Австралії. Проте це не означає багато форм, які подає один платник податків. Серед країн СНД подібну позицію займає Казахстан.

Тобто потрібно не скорочувати кількість додатків, збільшуючи обсяг позицій клітинок у формі податкової декларації, а розробити, наприклад, окремі декларації для підприємця, особи яка провадить незалежну професійну діяльність, фізичної особи – людини. Далі їх можна поділити за рівнем доходів. Врахування індивідуальних особливостей груп платників податків дозволить успішно реформувати систему оподаткування в цілому, не однобоко з точки зору фіскального інтересу, а з урахуванням інтересів платників податків.

Уніфікація форми декларацій на сучасному етапі лише ускладнює розуміння порядку її заповнення. Якщо орієнтуватися на рейтинги типу «Doing Business» [212], то не зменшення кількості форм призведе до скорочення часу на їх заповнення, а конкретизація форм для платників

податків, адже платнику податків не доведеться довго сумніватися, чи у відповідну клітинку він записав дані, чи правильно він визначив суму відрахування та ін.

Декларацію можна подати як в електронному (через сайт податкової служби РФ або через організації-оператори електронного документообігу (наприклад, ViPNet ЭДО Отчет [121])), так і в паперовому вигляді (особисто або поштою). При цьому податкові органи вказують на переваги подання декларації в електронному вигляді такими аргументами [139]:

1) немає необхідності приходити до податкових органів, так як звітність у будь-який час доби може бути відправлена з офісу платника податків (економія витрат часу);

2) не вимагається дублювання документів, що здаються на паперових носіях;

3) скорочення кількості технічних помилок (звітність формується в затвердженому форматі з використанням засобів вихідного контролю, за допомогою якого перевіряється правильність заповнення полів форм звітності);

4) оперативність оновлення форматів подання звітності (при зміні форм податкової і (або) бухгалтерської звітності або введенні нових форм звітності до терміну подання звітності платник податків отримує можливість оновити версії форматів в електронному вигляді);

5) гарантія підтвердження доставки документів (можливість протягом доби отримати підтвердження виконання зобов'язань платником податків, а також в оперативному режимі подивитися свою особисту картку, таким чином, немає необхідності чекати актів звірки);

6) захист звітності, що подається в електронній формі по ТКС, від перегляду і коригування третіми особами;

7) можливість отримання в електронному вигляді довідки про стан розрахунків з бюджетом, виписки операцій за розрахунками з бюджетом, перелік податкової та бухгалтерської звітності, представленої в податкову

інспекцію, акт звірки розрахунків по податках, зборах, пені і штрафів, актуальні роз'яснення ФПС Росії щодо податкового законодавства, а також направлення запиту інформаційного характеру до податкових органів.

Відповідно до ст. 158 ПК РК ставка податку на доходи фізичних осіб становить в 10 % з усіх оподатковуваних доходів та 5 % з дивідендів. Ставка податку для резидентів та нерезидентів однакова. Загалом ставка ПДФО у країнах СНД (**додаток В**) є значно нижчою ніж в Україні, особливо якщо звернути увагу і на перелік доходів, що звільняються від оподаткування, та податковий кредит. На нашу думку, зниження ставки податку в Україні може стимулювати фізичних осіб на участь у бізнесі. Хоча дискусія з приводу високих чи низьких ставок оподаткування, ступеневої чи плоскої шкали оподаткування не є предметом дослідження дисертації, разом з тим значення ставки податку впливає на бажання/небажання декларувати свої доходи.

В. О. Рядінська важливим кроком удосконалення законодавства України стосовно оптимізації системи оподаткування доходів фізичних осіб визначає виокремлення норм, що врегульовують оподаткування прибутків самозайнятих осіб в окрему систему оподаткування. Правовий механізм ПДФО від доходів, отриманих ФОП від провадження господарської діяльності, та доходів, отриманих фізичною особою, що провадить незалежну професійну діяльність, відмінний від правового механізму ПДФО від інших доходів, що закріплюється в окремих статтях ПКУ (177, 178). Так, платником ПДФО доходів, отриманих ФОП від провадження господарської діяльності, є ФОП; об'єктом є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої ФОП (п. 177.2 ст. 177 ПКУ); сплата ПДФО таким платником здійснюється виключно шляхом подання податкової декларації, в якій зазначаються авансові платежі з ПДФО (ч. 2 п. 177.4 ст. 177 ПКУ); ФОП є податковим агентом відносно працівника – фізичної особи, яка перебуває з нею у трудових відносинах або цивільно–правових відносинах; ФОП зобов'язані вести книгу обліку доходів

і витрат та мати підтверджуючі документи щодо походження товарів; ФОП повинні застосовувати реєстратори розрахункових операцій відповідно до Закону України «Про застосування РРО»[161, с. 302–303].

Прибуток суб'єктів господарської діяльності (самозайнятих осіб) не може оподатковуватися за тією ж системою оподаткування, що й доходи інших фізичних осіб, насамперед через те, що спеціальні принципи оподаткування таких доходів – рівності податкового тягаря та соціального орієнтування податкового регулювання, не можуть застосовуватися до таких суб'єктів, оскільки формування правового механізму податку з прибутків само зайнятих осіб з урахуванням таких принципів буде порушувати економічну конкуренцію серед них, створюватиме переваги або перешкоди для рівної господарської діяльності серед суб'єктів господарювання. На підтримку цієї позиції можемо навести приклад уже існуючої практики виокремлення самозайнятих фізичних осіб в окремі групи, надання їм статусу платника податку на прибуток та оподаткування податком на доходи як фізичних, так і юридичних осіб у країнах СНД та Грузії.

У Грузії фізичні особи–підприємці виокремлені у спеціальний податковий режим лише для фізичних осіб зі статусом мікробізнесу та малого бізнесу, що стимулює підприємницьку активність серед населення шляхом застосування більш лояльних правил оподаткування ніж платникам податку на прибуток [91]. Такі особи звільняються лише від сплати податку на доходи фізичних осіб. Мікробізнесом визнаються фізичні особи, які отримують доходи від підприємницької діяльності, сумарний розмір яких за рік не перевищує 30000 ларі (ст. 84). Статус малого бізнесу може присвоюватися фізичним особам–підприємцям, доходи яких від підприємницької діяльності становлять суму, сумарний розмір якої за рік не перевищує 100000 ларі (ст. 88). Для права застосування спеціального режиму – спрощеної системи, в Україні та країнах СНД фізична особа має подати заяву та інші установлені законом документи.

У Киргизії фізична особа–підприємець є платником податку на прибуток (ст. 184 ПК Киргизії) та подає відповідно декларацію з податку на прибуток, що не порушує принципу рівності суб'єктів економічної діяльності. У Молдові, навпаки, юридичні і фізичні особи сплачують податок на доходи, при цьому ставка податку на доходи для ФОП – 18 %, а для юридичних осіб – 12 % [94].

Одним з ключових питань податкової дисципліни при декларуванні доходів фізичних осіб є застосування відповідальності за порушення порядку подання податкової звітності. Так, згідно зі ст. 111 ПКУ до платників податків застосовується фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність. Таку ж позицію зустрічаємо у ч. 53.1 ст. 53 ПК Азербайджану, у якій зазначено, що «установленные настоящим Кодексом налогоплательщики, налоговые агенты и их представители, а также должностные лица налоговых органов несут ответственность за нарушение законодательства о налогах в порядке, установленном настоящим Кодексом, Кодексом Азербайджанской Республики об административных проступках, Уголовным кодексом Азербайджанской Республики и иными законами Азербайджанской Республики» [90]. При цьому існує практика одночасного застосування фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності. На підтримку цієї тези наведемо положення, у ч. 4 ст. 108 ПК РФ якого зазначено, що притягнення організації до відповідальності за вчинення податкового правопорушення не звільняє її посадових осіб за наявності відповідних підстав від адміністративної, кримінальної чи іншої відповідальності, передбаченої законодавством РФ [130]. Крім того, платник податків який не подав податкову декларацію, автоматично збільшує свої шанси на позапланову документальну перевірку відповідно до ст. 78 ПКУ. Як відомо, будь-яка податкова перевірка у країнах СНД та Україні платниками податків розуміється як засіб тиску на господарюючих суб'єктів та відволікає, а інколи і блокує господарську діяльність.

Фінансова відповідальність, як зазначає А. М. Новицький, розвивається і як самостійний вид відповідальності, який не залежить від інших (адміністративної, кримінальної, цивільної), і може бути застосований як самостійно, так і в поєднанні з іншими видами відповідальності [2, с. 297].

Застосування відповідальності до платників податків, які не вчасно подали податкову звітність, у нашому випадку декларацію про доходи, так як норми щодо відповідальності за податкові правопорушення містяться в податковому, адміністративному та кримінальному законодавстві України та країн СНД. Так, ст. 120 ПКУ визначає відповідальність за неподання декларації до податкових органів і передбачає відповідальність у розмірі 170 грн за перше порушення та 1020 грн за кожне наступне неподання податкової декларації [133]. Водночас ст. 164<sup>1</sup> КУпАП за неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій перекручених даних тягне за собою попередження або накладення штрафу у розмірі від трьох (51 грн) до восьми (136 грн) неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Для наступного такого порушення протягом року адміністративним законодавством передбачено не значно більшу відповідальність, за якої нижня межа пересунулася до 85 грн, тобто 5 неоподаткованих мінімумів доходів громадян, а верхня залишилася такою ж. Адміністративна відповідальність також передбачена кодексами про адміністративні правопорушення Казахстану, Білорусі [48], Росії, Узбекистану [49], Азербайджану, Молдови. У Росії неподання платником податків у встановлений законодавством про податки і збори термін податкової декларації до податкового органу за місцем обліку тягне за собою стягнення штрафу в розмірі 5 відсотків суми податку, що підлягає сплаті (доплату) на основі цієї декларації, за кожний повний або неповний місяць з дня, встановленого для її уявлення, але не більше 30 % зазначеної суми і не менше 1 000 руб. (п. 1 ст. 119 НК РФ) [130].

Натомість інший підхід демонструє законодавець Грузії. Відповідно до ч. 4 ст. 67 ПК Грузії, якщо особи не подадуть податкову декларацію,



вважається, що вони подали декларацію, на підставі якої сума нарахованого до сплати податку дорівнює нулю [91]. Податкова декларація із вказаного звітного періоду, подана після, буде вважатися поданою із запізненням. Такий підхід до відповідальності відображає, що першочерговим тут є сплата податку, а не притягнення до відповідальності. Особа, яка подасть таку декларацію з запізненням, зобов'язана буде нарахувати додаткові штрафні санкції у зв'язку з простроченням сплати податку. Таким чином, платник податків понесе відповідальність, а податкові органи не будуть використовувати ресурси для притягнення до такої відповідальності, тим більше що податкові декларації в цій країні подаються лише в електронному вигляді. Більш детальну інформацію про відповідальність за неподання податкових декларацій подано в **додатку А**.

### **2.3. Правове регулювання антикорупційного декларування в Україні та країнах СНД.**

Боротьба з корупцією стала наріжним каменем спотикання більшості країн СНД та України з моменту розпаду Радянського Союзу. Після того як контроль над ресурсами У країні перейшов до місцевих політичних еліт, які були далеко не союзниками, розпочалася боротьба за контроль над національними ресурсами. В Україні ця проблема стала системною, оскільки корупцією виявився пронизаний увесь державний апарат. Населення країни, яке бореться за власне виживання своїми силами, тільки посилює рівень корупції, адже сплата хабара стає нормальною практикою. Та коли ресурси, якими бажали заволодіти еліти, вичерпалися, розпочався період перерозподілу впливу, який неодмінно призводить до поглиблення соціальної кризи. Особливо небезпечним є зрощення держави та бізнесу. Про це свідчить, зокрема, і непроданий бізнес Президента України. Аналізуючи контроль великих платників податків, А. І. Суббот зазначав: «...маючи

найбільші у країні прибутки, може дозволити собі підкуп навіть окремого сегмента державної влади» [181, с. 22]. Корупція і обмеження свободи є елементами одного і того ж механізму. Вона сприяє отриманню ренти, а не соціальнокорисної, продуктивної поведінки.

У системі протидії корупції У країнах СНД виділяються різні методи боротьби – від збільшення кримінальної відповідальності до підвищення заробітної плати державним службовцям. Серед таких методів варто виділити антикорупційне декларування як основну доказову базу та у випадку їх публікації-додаткову суспільну підтримку у боротьбі з корупціонерами. Про важливість електронного антикорупційного декларування зазначав Президент України: «Електронне декларування – незворотне і необхідне. Це – невід’ємна частина всього нашого антикорупційного механізму» [50].

Дослідженням механізмів боротьби з корупцією займалися Р. Мессік [224], А. М. Новицький, Б. В. Романюк [160], Є. В. Невмержицький [99]. Грунтовний аналіз декларування доходів державних службовців у Європі та Центральній Азії здійснили Валт Калниньш і Таня Хаванска 2010 року [227]. Про необхідність імплементації механізму антикорупційного декларування зазначено у дослідженнях М. В. Сарасва [166, с. 77], О. Ю. Бусол та М. А. Погорецького [127, с.85].

Інтеграційні процеси, пов’язані із співпрацею з розвиненими країнами, спричинили посилення міжнародного співробітництва у боротьбі з корупцією. Так, подання декларації особами, які виконують публічні обов’язки, передбачено рекомендаціями на виконання Стамбульського плану дій щодо боротьби з корупцією Антикорупційної мережі для Східної Європи та Центральної Азії Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР). Цей план дій було ухвалено 2003 року. Він передбачав співпрацю ОЕСР з Україною, Азербайджаном, Грузією, Казахстаном, Вірменією, Киргизькою Республікою та Таджикистаном у протидії та подоланні корупції. Зокрема, п. 15 рекомендацій пропонувалося «покращити

механізм обов'язкового декларування майна вищими посадовими особами всіх гілок влади (виконавчої, законодавчої та судової), а також прийняти законодавство про конфлікт інтересів, що поширюватиметься на членів парламенту та буде відкритим для громадськості. Передбачити, що реалізація цих положень покладатиметься на незалежний орган, можливо, підпорядкований Антикорупційному комітету парламенту. Також переглянути та уточнити положення Закону про боротьбу з корупцією стосовно отримання подарунків» [173, с. 6]. Крім того, більшість країн СНД ратифікували конвенцію ООН проти корупції та є учасниками Групи держав проти корупції (GRECO). Моніторингом запровадження антикорупційних заходів займається значна кількість міжнародних організацій, що лише підкреслює важливість проблеми боротьби з корупцією.

Рекомендації щодо антикорупційного декларування були реалізовані в законодавстві країн СНД, проте зі значними зауваженнями та недоліками, які нівелювали їх ефект у боротьбі з корупцією. Країни СНД додатково на міжпарламентській асамблеї держав ухвалили Модельний закон «Про протидію корупції», який носить рекомендаційний характер.

Декларування доходів працівників публічних органів регулюється відповідно до законів про боротьбу з корупцією (Україна, Росія, Казахстан, Азербайджан), а також можливе прийняття спеціальних законів про декларування (Білорусь, Молдова, Киргизія). Проте, як відзначається на експертному рівні наймовірною важливою тут є саме політична воля, оскільки високопосадовці зобов'язані погодитися із застосуванням відповідальності за порушення антикорупційного декларування до самих себе. Саме цим і пояснюється зволікання у прийнятті позитивних змін до антикорупційного законодавства, які заберуть останні приховані бар'єри у застосуванні таких законів. В Україні це, наприклад, сумнозвісна поправка Деркача–Мисика [51], яка була виправлена та все одно не влаштувала громадськість та організації, які наполягають на її усуненні з таких підстав [47]:

- закон безпідставно відтерміновує запровадження відповідальності за заповнення завідомо недостовірної інформації до 2017 року;
- вартість майна і статків, що підлягає декларуванню, безпідставно підвищена в 2, а в деяких статтях і в 3 рази;
- значна кількість членів родин були безпідставно вилучені з декларації, що, по суті, не вирішить проблеми з приховуванням майна через переписування його на інших людей;
- обов'язок вказувати місце фактичного проживання було безпідставно вилучено з попередньої версії закону;
- безпідставно скасовується обов'язок декларувати рухоме майно, набуте до початку дії нової системи декларування;
- незрозумілим є положення, яке дає право суб'єкту декларування при заповненні декларації не вказувати вартість майна (активів), крім випадків, коли таке майно (активи) є джерелом доходу.

В щорічному Посланні Президента до Верховної Ради «Про внутрішнє та зовнішнє становище України у 2016 році» зазначено: «Проблеми із стартом електронного декларування мали суто технічний характер. А моя політична воля як Президента на запуск цієї системи – незмінна, вона була, є і буде. Ця система створює нову реальність, яка посилює контроль суспільства над нашими з вами статками, доходами, витратами і способом життя. Із тіні на світло, чого давно чекають люди, мають вийти маєтки, автопарки, гроші всіх «слуг народу». Таким чином Президент продемонстрував політичну волю відносно протидії корупції.

Місце України та країн СНД у щорічному дослідженні індексу сприйняття корупції наочно демонструє різну ефективність заходів щодо боротьби з корупцією у цих країнах хоча з незначним відривом. Додатково варто зазначити, що Грузія, яка вийшла зі складу країн СНД, у тому ж рейтингу займає 48-ме місце, а країни СНД не входять у 100 із 140 країн. Як стверджує І. С. Ніненко, декларування має кумулятивний характер, що

простежується як збільшення індексу несприйняття корупції у країнах, де декларування було запроваджено 10–15 років тому.

Основні підходи до розуміння корупції в наукових джерелах дають такі визначення:

- підкуп-продажність державних службовців;
- зловживання наданими повноваженнями для отримання приватної вигоди [218];
- використання посадових повноважень, статусу посади, а також її авторитету для задоволення особистого інтересу або інтересів третіх осіб;
- елемент (ознака) організованої злочинності [154, с. 157].

Компаративний аналіз антикорупційного декларування доходів посадових осіб в Україні та країнах СНД можна провести за такими показовими для нього елементами, як:

- 1) суб'єкти декларування;
- 2) форма декларацій;
- 3) контроль декларацій;
- 4) прозорість декларування;
- 5) відповідальність за порушення у сфері декларування.

Суб'єктами декларування є особи, що зобов'язані декларувати доходи і майно та відповідні інститути контролю за виконанням цього обов'язку.

Для антикорупційного декларування важливими є визначення «службова особа», «посадова особа», «державний службовець». Обмеження кола декларантів у межах визначення «державний службовець» має місце у країнах, які вважають за доцільне контролювати лише тих осіб, які займають керівні посади і приймають вагомі рішення від імені держави (Литва). Також можливе існування специфічних правил декларування для суддів. У країнах СНД визначається максимально широке коло осіб, зобов'язаних декларувати свої доходи, яких часто входять керівники державних підприємств (Білорусь, Україна, Росія). Такий підхід пов'язаний у багатьох випадках декларативним ставленням до боротьби з корупцією та завищеними очікуваннями щодо

ефекту антикорупційного декларування. Воно є лише одним з ряду механізмів для запобігання та протидії корупції і саме по собі цього питання не вирішує. Такої думки дотримуються фахівці, які проводили дослідження для ОЕСР з приводу декларацій публічних осіб [227, с. 56–66]. Чим ширше коло осіб, доходи та майно яких підлягають декларуванню, тим більші затрати на систему адміністрування, оскільки потрібна велика кількість кваліфікованих працівників на перевірку та аналіз звітності, а також забезпечення кампанії щодо роз'яснення порядку заповнення декларацій зобов'язаним суб'єктам. Коли буде діяти ефективна система контролю декларацій, завжди буде ризик потрапити в поле зору уповноважених органів.

Серед суб'єктів, які зобов'язані подавати декларації умовно, можна виділити тих, які подають декларації відповідно до законодавства про вибори; хто подає декларації при працевлаштуванні та звільненні з державної служби; особи, які зобов'язані щороку декларувати свої доходи відповідно до законодавства про державну службу чи запобігання корупції (члени парламенту, судді, держслужбовці та ін.), і члени сім'ї декларантів.

Під час прийому на роботу до органів державної влади, за загальною практикою країн СНД, усі кандидати на посаду подають декларації. При цьому є деякі особливості. Так, у Росії особи, які претендують на посаду, подають інформацію лише про доходи та зобов'язання фінансового характеру до працевлаштування, а неподання такої декларації унеможливило працевлаштування. Подібна практика присутня в Білорусі, Азербайджані, Казахстані. В Україні такі претенденти на посаду додатково мають право протягом 7 днів подати виправлену декларацію [143]. У Грузії ж декларація подається протягом 2 місяців після працевлаштування, за чим слідкує працівник кадрової служби. У випадку неподання державним службовцем першої декларації відповідальність буде нести працівник кадрової служби [111]. У Молдові подання декларації відбувається протягом 20 днів з моменту призначення на посаду [106].

Деякі органи державної влади поруч з поданням декларацій додатково здійснюють спеціальну перевірку претендентів на зайняття посади. Таку перевірку проводять у ДФС України [76, с. 80] та правоохоронних органах.

Абсолютно обґрунтованою є вимога законів проти корупції щодо декларування доходів та інтересів особами, які претендують на виборні посади. Така інформація дасть більше уявлення виборців про її інтереси. Також можлива відмова йти на вибори або відмова від посади особою, яка не бажає декларувати свої доходи. Подібна ситуація виникла у США в 70-х, коли частина чиновників пішла у відставку, щоб не декларувати свої активи та інтереси. Оскільки в Україні вже діяла норма про декларування доходів та майна чиновників після звільнення, ряд суддів та чиновників ідучи у відставку, все рівно будуть зобов'язані подати електронні антикорупційні декларації за 2015 рік.

Щорічне подання антикорупційних декларацій також має деякі відмінності. У Казахстані подання таких декларацій збігається зі строком подання податкових декларацій і прямо пов'язане з податковим декларуванням. Президент Росії, депутати Держдуми та Уряд подають декларації до 1 травня, водночас як решта державних службовців – до 30 травня. Загалом подання декларацій проводиться в першому кварталі наступного за звітним роком.

У країнах СНД декларації подаються безпосередньо за місцем роботи, за винятком Казахстану, де такі декларації подаються до податкового органу за місцем проживання суб'єкта. Теоретично керівництво державного органу краще знає, де і при виконанні яких функцій існують корупційні ризики, і може більшу увагу звертати на працівників, які займають посади, пов'язані з такими корупційними ризиками. Проте критичний рівень корупції, про який зазначається у державних програмах країн СНД, ставить під сумнів ефективність такого елемента контролю. На прикладі системи антикорупційного декларування Грузії, яка виконує покладені на неї завдання, декларації подаються до єдиної бази антикорупційних декларацій в

електронному вигляді. Перше таке подання проводиться після отримання пароля доступу у працівника кадрової служби відповідного органу. Таким чином, працівники кадрової служби, які контролюють декларування в державному органі, несуть відповідальність за перше подання такої декларації, а наступний аналіз і перевірка даних декларації проводиться уповноваженим органом.

Подання декларацій після звільнення з займаної посади передбачається для всіх осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування. Результати корупційної діяльності можуть виявитися лише після звільнення працівника з посади. Коли посадова особа приймала рішення на користь підприємства, а після звільнення у перший же рік стала працівником на такому підприємстві або ж отримала від нього значну винагороду, це однозначно викликатиме сумнів у правдивості таких рішень. У більшості країн СНД та в Україні антикорупційні декларації з посади подають протягом року після звільнення з посади.

Форми антикорупційних декларацій суттєво відрізняються у країнах СНД та є наслідком різних підходів в антикорупційному декларуванні. Так, доходи декларанта та членів сім'ї подаються в окремих деклараціях у Білорусі, Казахстані, Азербайджані, Вірменії, Киргизстані. У Молдові, Україні та Грузії декларація містить інформацію і про членів сім'ї декларанта. Для антикорупційного декларування у практиці країн СНД зазвичай приймається спеціальна антикорупційна декларація. Про те в Казахстані особи, які зобов'язані декларувати свої доходи, подають податкову декларацію. Такий підхід є раціональним, коли контроль за деклараціями здійснюють податкові органи, і не потрібно створювати якийсь особливий порядок для таких декларацій, що спрощує роботу податковим органам. Негативним аспектом такого декларування є обмеження прозорості інформації через застосування до неї правил податкової таємниці у деяких країнах.



Окремо слід зазначити про поділ антикорупційного декларування на декларування доходів і майна та декларування інтересів (активи і зобов'язання), що так само присутнє в Казахстані [114]. Тут всі, хто зобов'язаний декларувати свої доходи, подають податкову декларацію, а публічні особи ще й декларацію про активи та зобов'язання.

У законодавстві Білорусії передбачено декларування частки чи акцій у господарських підприємствах лише у випадку, якщо ця частка рівна або більша визначеному в законі показнику [107], водночас в Україні зазначаються розмір частки у грошовому та відсотковому еквіваленті та підприємства, щодо яких такі особи є бенефіціарами. На нашу думку, в цій частині білоруський закон має можливість для корупційних зловживань, адже підприємство де суб'єкт декларування має незначну частку в грошовому еквіваленті, може мати вирішальний вплив у відсотковому значенні.

У Молдові службовці зобов'язані декларувати свої доходи та майно. Вони подають декларації до кадрової служби органу, установи за місцем роботи. Серед працівників кадрової служби визначається уповноважений приймати декларації та вносити їх до єдиної бази декларацій, яка адмініструється Національною антикорупційною комісією. Хоча декларації, по суті, подаються в паперовому вигляді, все ж є загальнодоступна база, з якої можна вільно отримати інформацію про доходи чиновника, за винятком персональних даних.

В Україні за новим законом передбачено заповнення електронної форми декларації на сайті Національного агентства запобігання корупції (далі – НАЗК). Таким чином планується відійти від заповнення паперових форм декларацій, хоча законом про державну службу передбачається подання декларації в електронному та паперовому вигляді, при цьому паперовий екземпляр зберігається в особовій справі за місцем роботи.

У Росії декларація про доходи подається окремо за кожного члена сім'ї, при цьому не допускається подання однієї декларації за обох неповнолітніх

дітей [115]. Державні службовці подають, крім декларації про майно та доходи, ще й відомості про витрати, аналогічно і для членів сімей. При цьому члени сім'ї, які досягли повноліття (18 років у країнах СНД), заповнюють декларації самостійно. Тому і державний службовець, і члени його сім'ї зобов'язані особисто подавати антикорупційні декларації в Росії.

Річард Мессік, аналізуючи оприлюднення антикорупційних декларацій, зазначив, що законом повинно бути передбачено розкриття такої інформації про чиновників: дохід від усіх джерел, активів, відомості про прибутки від підприємств та некомерційних фірм, заборгованості, отримані подарунки, а також будь-які відшкодування витрат на проїзд або інших витрат, не представлених в офіційних джерелах. Розкриття цих елементів забезпечує повне уявлення про особисті фінанси індивідуума [224, с.12].

Слід зазначити, що існує практика поділу антикорупційних декларацій на ті, які обов'язково оприлюднюються, і декларації, що не підлягають обов'язковому оприлюдненню, окремо декларуються і статки військовослужбовців. Зазвичай обов'язково мають оприлюднюватися декларації осіб, що перебувають на політичних посадах (Президент, депутати, міністри та ін.), суддів, керівників державних органів і управлінь та керівників державних підприємств. Наприклад, у Казахстані обов'язкове оприлюднення декларацій таких осіб відкладено до 2020 року, а з 2017 вони можуть бути опубліковані на сайтах відповідних органів [114]. При цьому в Білорусі опублікування антикорупційних декларацій взагалі не передбачено, так як пропозиція щодо цього питання була відхилена при прийнятті антикорупційного закону в 2015 році. В Україні обговорювалося створення бази антикорупційних декларацій з вільним доступом після верифікації особи, що бажає отримати доступ до інформації в деклараціях [143]. Визначення особи, яка запитує інформацію, є закономірним у силу того, що вона отримує доступ до особистої інформації іншої людини. Такий порядок уже діє в Грузії [111]. Проте не менш позитивним є відкритий доступ до більшості електронних декларацій чиновників, який реалізований в Єдиному

державному реєстрі декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, на сайті НАЗК. Недоліком є закриття доступу до декларацій своїх працівників Службою безпеки України та звуження кола суб'єктів декларування, визначеного законом у роз'ясненнях НАЗК.

Декларації державних службовців у Росії публікуються на офіційних сайтах державних органів, у яких працюють дані працівники, декларації яких підлягають опублікуванню, як це було передбачено старим Законом України «Про запобігання та протидію корупції». У Молдові декларація публікується протягом 30 днів з моменту її отримання Національною антикорупційною комісією на власному web-сайті.

Існують різні дискусії з приводу оприлюднення антикорупційних декларацій. Р. Мессік раніше зазначав, що тривалий час у Німеччині були суперечки з приводу того, що таке декларування може демотивувати йти в політику таких людей, як адвокатів чи представників інших професій діяльність яких пов'язана з доступом до особистої інформації інших осіб [224, с. 8]. Проте, аналізуючи аргументи за і проти прозорості декларування, вчений зазначає про несуттєве значення контраргументів порівняно з аргументами за оприлюднення декларацій. Можливе і компромісне вирішення питання, коли обмежується коло осіб, декларації яких публікуються повністю, та оприлюднення особистих даних.

Нарікання на те, що збір та оприлюднення інформації про членів сім'ї суб'єктів декларування є втручанням в особисте життя цих осіб, відхиляється на рівні законодавства більшості країн СНД та України. Крім того, у пункті 6 Резолюції Парламентської Асамблеї Ради Європи від 25 грудня 2008 року № 1165 (1998) (далі – Резолюція № 1165) вказано, що публічні особи повинні усвідомлювати, що особливий статус, який вони мають у суспільстві, автоматично збільшує рівень тиску на приватність їхнього життя (пункт 6) [230]. Членами Ради Європи є 4 країни СНД – Росія, Азербайджан, Молдова, Вірменія та Україна. Конституційний Суд України у Рішенні від

20.01.2012 №2-рп/2012 (далі – КСУ) вирішив, що інформацією про особисте та сімейне життя особи є будь-які відомості та/або дані про відносини немайнового та майнового характеру, обставини, події, стосунки тощо, пов'язані з особою та членами її сім'ї, за винятком передбаченої законами інформації, що стосується здійснення особою, яка займає посаду, пов'язану з виконанням функцій держави або органів місцевого самоврядування, посадових або службових повноважень. Цим рішенням КСУ також визначив, що отримання такої інформації допускається винятково у визначених законом випадках і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини. Проте в Законі «Про запобігання корупції» передбачено, що у випадку відмови члена сім'ї надати будь-які чи частину відомостей декларант зазначає про це в декларації і заповнює ті відомості, які йому відомі. У російському законодавстві не сприймається можливість відмови членів сім'ї у декларуванні своїх доходів майна та витрат.

Суб'єктами контролю за декларуванням є не всі антикорупційні інституції, а лише ті, на яких покладено контроль достовірності інформації, поданої в деклараціях. Це особливо важливо враховувати через різні підходи у побудові системи антикорупційних органів серед країн СНД та в Україні.

За загальносвітовою практикою діє два рівні контролю декларацій уповноваженими органами та громадянським суспільством. Уповноважені органи більш формалізовані у здійсненні своїх контрольних функцій. Громадські організації можуть здійснювати свій незалежний контроль за допомогою аналізу декларацій, які публікуються на сайтах або у засобах масової інформації. Про вагомість участі ЗМІ у боротьбі з корупцією згадував також О. В. Литвин [74, с. 120]. Для ефективності громадського контролю необхідні доступність декларацій публічних осіб для вільного перегляду у форматі, який вільно опрацьовувати, і можливість ідентифікованого доступу до майнових реєстрів. Не менш важливим є захист викривачів корупції. Адже заявник може зазнати несприятливих для себе наслідків ще до притягнення чиновника до відповідальності. Існує висока

ймовірність того, що вина не буде доведена, як часто бачимо на прикладі української правоохоронної та судової систем. Оскільки перевірити абсолютно всі декларації чиновників є неможливим, то доцільно поєднувати громадянський та державний контроль.

Уповноваженими органами країн СНД здійснюється контроль антикорупційних декларацій щодо вчасності подання, правильності і повноти заповнення, арифметичний контроль. Інші види контролю, такі як повна перевірка чи моніторинг відповідності життя (співставлення доходів та витрат) або інші види перевірок, не завжди визначені законодавством. Та й ефективність моніторингу відповідності життя прямо пов'язана з реалізацією в положень Конвенції ООН проти корупції [52] щодо «незаконного збагачення» в кримінальному законодавстві. Серед країн СНД тільки в Україні реалізовані ці положення.

Контроль зазвичай здійснюється за допомогою зіставлення інформації, вказаній у декларації, з тією, що зазначено у держаних реєстрах на предмет невідповідності. Використання тільки такого способу перевірки суттєво обмежує її результативність через те, що чиновники докладають значних зусиль, щоб заповнювати інформацію відповідно до державних реєстрів. Та й просте виявлення розбіжності не означає, що виявлено вмотивоване бажання приховати доходи, майно чи інтереси. Такі розбіжності можуть бути зумовлені цілком об'єктивними причинами: незрозумілістю форми декларації, відсутністю роз'яснень щодо її заповнення, непроведенням роз'яснювальної кампанії щодо декларування активів та інтересів серед державних службовців. Перелік суб'єктивних підстав є надзвичайно невичерпним, а тому при виявленні таких розбіжностей контролюючі органи повідомляють декларанту про такі розбіжності та вимагають пояснень, або виправлення неправильно вказаної інформації.

В Україні контроль декларацій здійснювався кадровими службами або відповідними підрозділами державних органів. Тобто загалом контролю всіх декларацій не було. Контроль за достовірністю декларацій здійснювали

податкові органи, які отримували відповідні декларації протягом 15 днів з моменту подачі. Податкові органи, маючи повний обсяг необхідної інформації про доходи та доступ до реєстрів речових прав та земельного кадастру, мали б бути досить ефективним органом у сфері виявлення порушень. Проте фахівці з ОЕСР вважають, що практика, коли контроль за достовірністю декларацій належить органу виконавчої влади, порушує принцип поділу влади, так як є сумніви щодо незалежності цих органів. Подібна практика, коли декларації перевіряються податковою, діє і в Росії, Казахстані, Білорусі, Азербайджані. В Україні реформа антикорупційних органів ще триває, у тому числі і через політичні бар'єри. Затримка у створенні НАЗК демонструвала неготовність до змін, а також давала не досить хороший сигнал, про що у своїй лекції в Києво-Могилянській академії зазначав голова Міжнародної антикорупційної організації «Трансперенсі Інтернешнл» Хосе Угас. Попри всі перешкоди електронне декларування осіб, уповноважених виконувати функції держави було запроваджено, і викликало значний суспільно-політичний резонанс через надмірно великі статки депутатів, суддів та інших осіб, зобов'язаних декларувати свої доходи у зв'язку з виконанням ними функцій держави. Наступним етапом перевірки дієвості системи антикорупційних органів будуть результати за наслідками контролю декларацій.

У Росії та Білорусі контроль за поданням та ініціюванням проведення перевірки належить керівнику державного органу, у якому працює декларант. Керівник ініціює проведення перевірки та надсилає запити до податкових органів. У Грузії моніторингом за достовірністю заповнення декларацій займається Бюро публічної служби. Таким чином, в Україні та Грузії законом передбачено функціонування спеціального незалежного органу, який уповноважений проводити моніторинг антикорупційних декларацій. Водночас контроль декларацій у Білорусі та Росії є доволі сумнівним, оскільки не має чіткої відповідальності керівника за непроведення моніторингу та й доступ до державних реєстрів майна є

закритим, що обмежує інструментарій ініціатора перевірки складними бюрократичними процедурами щодо отримання інформації, необхідної для проведення перевірки. Додатковою проблемою у країнах СНД є незадовільне матеріальне забезпечення правоохоронних органів та оплата праці їх працівників [183, с. 103], що сприяє появі системної корупції та, як наслідок, неефективності самостійної перевірки системи цих органів.

Громадянський та державний контроль є більш ефективним, де формуються єдині бази таких декларацій. Наприклад, у Росії діє база антикорупційних декларацій, створена Центром «Трансперенси Интернешнл Россия» за підтримки видавництва Slon.ru и «Комитета гражданских инициатив», за допомогою якої громадськість може ознайомитися з даними декларацій публічних осіб, які розміщуються на сайтах державних органів на не тривалий час і згодом видаляються. У Грузії декларації розміщуються на єдиному офіційному сайті протягом двох днів з моменту заповнення форми на сайті. Ідентифікація відбувається за допомогою спеціального ключа, який отримують на сайті даного сервісу. В Україні створення єдиної бази декларацій передбачено Законом України «Про запобігання корупції». Запровадження єдиної бази антикорупційних декларацій є необхідною умовою для контролю за матеріальним становищем посадових осіб. Проте є висока імовірність що запрацює така система лише в 2017 році.

Сьогодні ряд антикорупційних декларацій розміщений на сайтах державних органів відповідно до Закону «Про очищення влади», що колись не завжди виконувалось. Як і в Росії, в Україні силами громадських організацій створено сайт декларацій, що були оприлюднені відповідно до законодавства та зібрані в єдину базу на сайті, створеного громадськими організаціями. На цьому електронному ресурсі проведено аналіз 20000 декларацій у розрізі різних показників (сфера діяльності, регіон) [27] завдяки чому можна провести галузевий аналіз рівня доходів та структури власності державних службовців за місцем роботи. Наприклад, найбільшою кількістю земельних ділянок володіють представники судової системи, парламенту,

уряду та прокуратури, значні вклади в банках в іноземній валюті також належать суддям.

Порушення порядку декларування в Україні та країнах СНД передбачає дисциплінарну, адміністративну та кримінальну відповідальність. Дисциплінарна відповідальність передбачена законодавством більшості країн СНД за такий проступок, як невчасне подання декларації, яке застосовується керівництвом установи, де працює така посадова особа (Росія, Білорусь).

Адміністративна чи кримінальна відповідальність за порушення антикорупційного законодавства передбачає такий склад порушень, як невчасне подання / неподання та зазначення завідомо неправдивих відомостей, яке є злочином. При цьому не залежно від покарання аксіомою залишається обов'язкове подання такої декларації. Невчасне подання/неподання антикорупційних декларацій передбачає адміністративну відповідальність у більшості країн СНД, крім Росії. Наприклад, французьке законодавство приділяє більше уваги адміністративним, а не кримінальним заходам покарання. При цьому переслідується головна мета — недопущення “поєднання особистих фінансових інтересів та виконання посадових функцій державного службовця” [100].

Внесення недостовірних відомостей передбачає як адміністративну, так і кримінальну відповідальність. У таких випадках застосовуються адміністративні штрафи в такому ж розмірі, що і до несвоєчасного подання декларацій. А в Білорусі поруч з адміністративним штрафом, при повторному зазначенні неправдивих даних застосовується конфіскація майна, не вказаного в декларації [48].

Кримінальна відповідальність за неправдиві дані в антикорупційних деклараціях передбачена кримінальними законами в Україні та Молдові. Санкція Кримінального кодексу Молдови передбачає накладення штрафу до 600 дол. США, позбавлення волі до одного року з позбавленням права займатися визначеною діяльністю на термін до 5 років [190]. Санкція ст. 366<sup>1</sup> ККУ передбачає жорсткіший діапазон штрафу від 1700 дол. США,



виправні роботи до 240 годин або позбавлення волі до 2 років з позбавленням права займатися певною діяльністю до 3 роки [59].

Україною на законодавчому рівні реалізовано значну частину ефективних способів боротьби з корупцією шляхом декларування доходів майна та інтересів публічних осіб. Проте на практиці ці механізми ще не реалізовані, як і не діє орган, що має формувати та реалізовувати державну антикорупційну політику – Національне агентство запобігання корупції України. На сьогодні закінчено конкурсний відбір на посади правоохоронного органу, до повноважень якого входить розслідування корупційних злочинів. Обидва органи мають значний рівень незалежності від інших органів влади, так як вони мають вплив лише на формування конкурсної комісії та її частини.

Міжнародні антикорупційні стандарти щодо декларування доходів та майна публічних осіб та осіб, що виконують функції держави, полягають у запровадженні антикорупційного декларування, поширенні його на членів сімей декларантів, оприлюдненні декларацій, визначені інформації, яка не підлягає опублікуванню, створенні незалежного органу з моніторингу декларацій та відповідно бази антикорупційних декларацій, запровадженні відповідальності за декларування недостовірної інформації [210, с. 106].

До форми декларації повинні розповсюджуватися вимоги як і до інших документів фінансової звітності, такі як:

- 1) чітко визначена форма та зміст;
- 2) наявність інструкцій та роз'яснень на рівні уповноваженого органу з формування та реалізації антикорупційної політики.

- 3) неперевантаження зайвою інформацією, яка не передбачена положеннями фінансового контролю та щодо конфлікту інтересів у антикорупційному законі, а також збір та обробка якої не має на меті антикорупційний контроль доходів та інтересів.

Система декларування доходів посадових осіб буде найбільш ефективною там, де поруч з державними органами діють сильні громадські

інституції, є доступ простих громадян до майнових реєстрів та існує широка поінформованість населення про механізми контролю за майновим станом та конфліктом інтересів осіб, які приймають важливі державні рішення.

У підсумку слід зазначити, що демократія неможлива без довіри, а антикорупційне декларування – без прозорості. Декларування доходів посадових осіб у країнах СНД має суттєві відмінності, що зумовлено необхідністю пошуку дієвих засобів боротьби з корупцією та, на жаль, відсутністю в деяких з них транспарентності та громадського контролю.

### **Висновки до другого розділу**

1. У жодній з країн СНД, крім Киргизії, податковий агент не входить до переліку платників податку на доходи фізичних осіб. Виникає підстава вважати, що податковий агент визнається ПКУ фізичною особою–платником податку, або ж податок сплачується певною особою за використання нею робочої сили державі. За таких умов втрачається зв'язок з фізичною особою–людиною, яка отримала дохід від податкового агента.

2. Правильним є невключення податкового агента як платника податку на доходи фізичних осіб у країнах СНД на підставі, що таким чином він ототожнюється з платником податків–фізичною особою (людиною), а не утримує податок з нарахованого ним на користь фізичної особи доходу. Подання розрахунку з податку на доходи фізичних осіб є його особистим обов'язком, передбаченим податковим законодавством, що робить його суб'єктом декларування доходів фізичних осіб. Крім того, податковий агент несе відповідальність за неподання/невчасне подання податкового розрахунку, яка не перекладається на безпосереднього платника податку, через існування якого виник такий податковий обов'язок.

3. Відповідно до основних засад податкового законодавства України та країн СНД нерезидент не може бути дискримінований в отриманні доходу не

забороненого законом. Тому форма податкової декларації про майновий стан та доходи в Україні надає можливість нерезиденту подати таку декларацію. Форма податкової декларації Росії дозволяє подати податкову декларацію фізичній особі–нерезиденту, проте доходи такої особи оподатковуються за більшою ставкою, ніж резидентів, що призводить до дискримінації та порушення власних принципів оподаткування. У Казахстані окремо виділяються резиденти, нерезиденти та апатриди, і є навіть окремий розрахунок ПДФО на користь нерезидента для податкового агента. У цій країні затверджується чотири форми декларації з податку на доходи фізичних осіб (п.1. ст. 67), хоча фактично їх п'ять.

4. Не у всіх країнах СНД у випадку виникнення питань у фізичної особи–нерезидента передбачено можливість подання звичайної податкової декларації, що і для резидентів. Такий порядок зменшує імовірність заповнення нерезидентом незрозумілої йому податкової форми. Тому необхідно створити форму податкової декларації для нерезидента з дублюванням її змісту англійською та російською мовами (англійська як одна з найпоширеніших у світі, а російська – це мова, яку розуміють у більшості країн СНД та вільно використовують в Україні).

5. Подання податкової декларації залежить від волі платника податку, на відміну від сплати податку, яка може відбутися у примусовому порядку. Тому декларування доходів фізичних осіб, отриманих за кордоном, є проблемним питанням, особливо за відсутності реальних можливостей щодо отримання такої інформації від інших держав. Для реалізації положень Конвенції ООН Про адміністративну допомогу з податкових питань потрібно укладати міждержавні договори про уникнення подвійного оподаткування, враховуючи її вимоги. На сьогодні більша частина таких договорів, підписаних Україною, не передбачає можливості автоматичного обміну інформацією, а більшість країн СНД входять до «чорного списку» України щодо трансфертного оподаткування.

6. В Україні та країнах СНД існує практика оподаткування незаконного доходу, що робить ці країни співучасниками злочину. Законодавець Азербайджану знайшов вихід із ситуації оподаткування незаконного доходу, визначивши, «якщо незаконний дохід не конфіскується відповідно до законодавства Азербайджану, то незаконність його отримання не впливає на його оподаткування». Таке положення усуває ситуацію, коли за такими незаконними діями, які стали джерелом незаконного доходу, минув строк позовної давності. Звісно це не стосується доходів від торгівлі наркотиками, людьми та фінансування тероризму.

7. У зв'язку з тим, що пострадянським країнам довелося створювати інституційну базу для здійснення підприємницької діяльності фізичних осіб, у цих країнах обов'язковою є державна реєстрація як фізичної особи–підприємця. Отримавши цей статус, фізичні особи набувають додаткових прав та обов'язків у сфері оподаткування разом з додатковим об'єктом оподаткування – доходом від підприємницької діяльності.

8. Платник податків може продовжити термін подання податкової декларації. Таке право надається платникам у всіх країнах СНД. Для продовження терміну подання податкової декларації платник податків повинен звернутися до податкового органу з відповідною заявою до закінчення терміну подання податкової звітності. При цьому продовження строку подання податкової звітності, за загальним правилом для країн СНД, не продовжує термін сплати податку, який має бути сплачений у порядку, визначеному законом незалежно від подання податкової декларації.

У Казахстані платник податків має змогу призупинити подання податкової звітності на термін позовної давності (ст. 46 ПК Казахстану), тобто на 5 років. Після подання відповідної заяви податковий орган протягом 3 робочих днів приймає рішення про призупинення чи відмову в ньому заявнику, про що йому повідомляється особисто під підпис або іншими засобами, які підтверджують факт отримання такого рішення. Неподання звітності протягом періоду «призупинення» прирівнюється до подання

звітності з нульовими показниками. Платник податків може продовжити строк призупинення не пізніше дати закінчення такого призупинення. Підстави відмови у призупиненні чітко визначені п. 4. ст. 73 ПК Казахстану.

9. Законодавство країн СНД та України не надає визначення «незалежна професійна діяльність» переходячи одразу до переліку таких видів діяльності, які належать до незалежної професійної діяльності.

У деяких країнах СНД приватні нотаріуси виокремлені в окрему категорію платників податків і не мають права займатися підприємницькою діяльністю. Для них встановлено окрему форму податкової декларації. У Молдові нотаріальна діяльність не є підприємницькою і не підпадає під дію нормативних актів, що регламентують підприємницьку діяльність.

Оподатковуваним доходом осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності.

11. Країни СНД мають різну кількість форм податкових декларацій з податку на доходи фізичних осіб. Це пояснюється підходами до оподаткування. Так, у більшості країн податок на доходи фізичних осіб–підприємців сплачується авансовими платежами. Підставою для визначення розміру такого авансового платежу є доходи, отримані в минулому податковому періоді (році). Лише в Росії платник податків має змогу визначити прогнозовані доходи та відповідно розмір авансових платежів, подавши декларацію 4–ПДФО. У решті ж країн є можливість коригування такої суми через подання заяв до податкових органів.

12. Декларування доходів працівників публічних органів регулюється відповідно до законів про боротьбу з корупцією (Україна, Росія, Казахстан, Азербайджан), а також можливе прийняття спеціальних законів про декларування (Білорусь, Молдова, Киргизія).

13. Форми антикорупційних декларацій суттєво відрізняються у країнах СНД, та є наслідком різних підходів в антикорупційному

декларуванні. Так, доходи декларанта та членів сім'ї подаються в окремих деклараціях у Білорусі, Казахстані, Азербайджані, Вірменії, Киргизстані. Водночас як у Молдові, Україні та Грузії декларація містить інформацію і про членів сім'ї декларанта. Для антикорупційного декларування у практиці країн СНД зазвичай приймається спеціальна антикорупційна декларація. Проте у Казахстані особи, які зобов'язані декларувати свої доходи, подають податкову декларацію. Такий підхід є раціональним, коли контроль за деклараціями здійснюють податкові органи, і не потрібно створювати якийсь особливий порядок для таких декларацій, що спрощує роботу податковим органам. Негативним аспектом такого декларування є обмеження прозорості інформації через застосування до неї правил податкової таємниці.

14. Суб'єктами контролю за декларуванням є не всі антикорупційні інституції, а лише ті, на яких покладено контроль достовірності інформації, поданої в деклараціях. Це особливо важливо враховувати через різні підходи у побудові системи антикорупційних органів серед країн СНД та в Україні.

За загальносвітовою практикою діє два рівні контролю декларацій уповноваженими органами та громадянським суспільством. Уповноважені органи більш формалізовані у здійсненні своїх контрольних функцій. Громадські організації можуть здійснювати свій незалежний контроль за допомогою аналізу декларацій, які публікуються на сайтах або у засобах масової інформації. Для ефективності громадського контролю важливим є доступність декларацій публічних осіб для вільного перегляду у форматі, який можливо вільно опрацювати і мати ідентифікований доступ до майнових реєстрів.

## **РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕКЛАРУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ**

### **3.1. Запровадження «нульового» декларування доходів та майна фізичних осіб**

Питання легалізації чи інвентаризації статків фізичних осіб обговорюється тривалий час. До його дослідження різних аспектів у своїх роботах звертались А. М. Новицький, Т. А. Коляда, Л. М. Касьяненко [101], І. Є. Криницький [61], Н. Г. Поплечіва [135], О. І. Барановський [7], Н. М. Краус [69], Т. Д. Устинова [191] та ін. Є значна кількість закордонних джерел з проблематики легалізації доходів, з яких не були сплачені податки (Дж. Альм, Д. Рет [208], К. Марчіз, Ф. Прівіледжі [223], Р. Цекхаузер, Г. Леонард [234], Е. Ле Борн, К. Баєр [219], Ж. Молхерб [222] та ін.).

Запровадження непрямих методів контролю за доходами та видатками фізичних осіб неможливе без інвентаризації уже існуючих до впровадження таких методів ресурсів. Так, маючи доходи у 80 тис. грн за рік, особа може придбати авто вартістю 1 млн. грн, а різницю між доходами та витратами пояснити попередніми заощадженнями та особистим домашнім господарством, доходи до 100 тис. грн від якого не оподатковуються. Отже, необхідною передумовою ефективного контролю доходів та витрат необхідно визначити які саме статки мають фізичні особи. Таку інвентаризацію можливо провести за допомогою легалізації доходів отриманих раніше, але не оподаткованих.

У 2005 році в Указі Президента України було визначено заходи щодо детінізації економіки та протидії корупції в Україні. Серед них була розробка законопроекту щодо легалізації доходів фізичних та юридичних осіб, одержаних із порушенням установлених законодавством правил податкового та валютного регулювання, передбачивши механізми її здійснення, в тому

числі одноразове декларування всього майна та коштів, заборону на проведення перевірок органами державної влади відповідних фізичних та юридичних осіб за податковими та іншими зобов'язаннями, на які поширюється легалізація і які виникли до її здійснення [149].

Р. М. Насіров, аналізуючи напрями податкової реформи у світлі вимог МВФ та угоди про Асоціацію України та ЄС, зазначав, що необхідно зміцнити захист прав власників і забезпечити рівні конкурентні умови в різних секторах економіки, а умови оподаткування мають створювати мотивацію неvigідності ухилення від оподаткування. Далі Р. М. Насіров визначає шляхи реалізації поставлених цілей:

- надання можливості громадянам легалізувати своє майно й активи за допомогою податкової амністії та/або легалізації (як передумови введення жорстких методів контролю податкових зобов'язань);

- запровадження жорстких, непрямих методів контролю податкових зобов'язань фізичних осіб, включаючи «нульову» декларацію станом на певну дату;

- зміну принципів декларування доходів фізичних осіб, а також спрямування контрольної-перевірочної роботи з виявлення помилок на викриття активів платників, прихованих від оподаткування;

- включення ухилення від сплати податків до складу предикатних злочинів у співробітництві з FATF [96, с. 14].

Додатково Р. М. Насіров зазначає: «Узагалі заходи з легалізації тіньового сектору доцільно вживати одночасно з обмеженням обігу готівкових коштів та обсягу готівкових розрахунків у економіці, посиленням контролю виконання податкових зобов'язань платників податків, підвищенням довіри суспільства до податкових органів. Паралельно треба поглиблювати співпрацю з міжнародними інституціями в частині формування єдиного інформаційно-аналітичного простору для обміну відомостями про платників податків, об'єкти оподаткування, а також чіткої інтернаціональної міжвідомчої координації»[96, с. 14]. Такі заходи, на нашу



думку, дійсно могли б бути ефективними, особливо враховуючи розмір задекларованої депутатами ВРУ у 2015 році готівки в розмірі 6,7 млрд. грн. Разом з тим легалізація не повинна перетворитися в узаконення незаконного збагачення, розкрадання державного майна, торгівлі зброєю, тероризму та інших важких злочинів.

Досвід легалізації уже мали такі країни як Італія, Бельгія, Індія, Аргентина, Казахстан, Туреччина, Молдова, Швейцарія, Німеччина, Франція, Росія та інші країни світу. Основними причинами, які викликали значний інтерес Республіки Казахстан до цього питання, став знаний відтік капіталу, наявність значного тіньового сектору в економіці країни, потреба в додаткових інвестиціях для зміцнення національної економіки. За даними 2000 р., за рік з Республіки Казахстан нелегально виводились від 1,2 до 2 млрд дол. США. У 1999 р. Агенція статистики Республіки Казахстан оцінила об'єм тіньового сектору в 20–25 % ВВП, незалежні експерти називали більшу цифру – 45–50 % від ВВП [43].

Легалізацію можливо реалізувати шляхом амністії капіталів або / та податкової амністії (економічна амністія). Амністія капіталів полягає у легалізації майна, яке не було належним чином задеклароване або ж його походження є сумнівним. Податкова амністія полягає у застосуванні нижчих або ж взагалі незастосуванні до декларованих сум ставок податків. Податкову амністію також розуміють як явище зі складною структурою, яке складається із заходів економіко-правового характеру, спрямованих «на збільшення дохідної частини бюджету шляхом залучення 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» [202]. Некономічна амністія полягає у легалізації майна без застосування жодної відповідальності та його оподаткування за будь-якими ставками. Такий приклад амністії був у Туреччині у 1998 році. Тоді було легалізовано 20 млрд дол. США. Амністія 2013 року уже передбачала сплату податку за

ставкою 2 % від вартості легалізованого майна. Це принесло до бюджету країни 700 млн дол. США із 35 млрд. дол. США задекларованого майна [162, с. 409].

На думку Х. Леонарда та Р. Цекхаузера, широке використання податкової амністії як різновиду амністії взагалі (як у контексті інституту одноразового декларування, так і як окремого інституту) може бути пояснено такими його позитивними характеристиками [220, с. 60–62]:

1. Податкова амністія дозволяє отримати певну частину минулих боргів платників податків, які за інших обставин отримати було б навряд чи можливо.

2. Відповідний крок з боку уряду сприяє відновленню дисципліни, оскільки дозволяє змінити стимули, які б за інших обставин могли підтримувати платника податків у переконаності щодо доцільності продовження практики недобросовісної поведінки.

3. Проведення амністії часто поліпшує здатність суспільства контролювати своє майбутнє, адже сприяє імовірності підвищення рівня добросовісної сплати податків через усунення необхідності приховувати свої колишні правопорушення. При цьому вона є бажаною за умови зниження вартості добросовісної поведінки у майбутньому.

4. Її запровадження дозволяє пробачити правопорушників, повторне порушення якими норм податкового законодавства є малоімовірним і які стали порушниками випадково, або тих, хто вчинив незначні правопорушення з точки зору дотримання податкового законодавства;

5. Податкова амністія допомагає знизити чи навіть взагалі усунути тягар суспільного осуду чи індивідуальної вини.

6. Ініціативи на зразок податкової амністії можуть надавати можливість визнання суспільством своїх помилок і зміни відповідної точки зору.

7. Проведення податкової амністії може пом'якшувати перехід до посиленого і більш справедливого режиму забезпечення дотримання податкової дисципліни. Коли суспільству систематично не вдається

забезпечити дотримання вимог права протягом тривалого періоду, то така ситуація призводить до формування переконаності у тому, що правопорушення не є серйозним, сприяючи долученню до протиправної поведінки навіть поважних членів такого суспільства. У такому випадку може здаватись несправедливою зміна режиму забезпечення дотримання податкової дисципліни, спрямованого на тих, хто порушив вимоги недостатньо ефективного попереднього режиму із застосуванням до них суворіших заходів відповідальності відповідно до нового режиму забезпечення дотримання добросовісного виконання податкового обов'язку.

На думку Х. Луїтеля та М. Тосуна, податкова амністія іноді розглядається як безвитратний податок, оскільки участь у ній є добровільною. У випадку проведення амністії держава пропонує правопорушникам повернутись у податкову систему без застосування заходів фінансової чи інших форм відповідальності, які могли б бути застосовані за відсутності податкової амністії. Такий стан фактично є ілюстрацією рівноваги Парето, оскільки і платники податків отримують вигоди, і доходи держави зростають, причому ні одна, ні інша сторона не зазнають будь-яких втрат [221, с. 1].

Однією з найбільш результативних вважається амністія капіталів в Італії. Уряд Італії неодноразово звертався до таких заходів, що, з одного боку, може бути не досить хорошим стимулом показувати свої капітали в очікуванні найвигідніших умов легалізації, з іншого – все ж сприяє притоку коштів в економіку, що однозначно має позитивний ефект. Так, надходження до бюджету від оподаткування амністованих доходів у 1988 р. становили 45 млрд лір [172, с. 88], а 2002 р. – 91,7 млрд євро.

На думку В. О. Рядінської, причинами успіху амністії капіталів в Італії були такі особливості: 1) амністія спрямовувалася насамперед на репатріацію доходів, які виводилися резидентами Італії в інші країни з метою приховання реальних доходів та ухилення від оподаткування; 2) легалізація незаконних доходів не охоплювала доходи від корупції, терористичних акцій та інших

кримінальних злочинів; 3) проведенню амністії передувала зовнішня та внутрішня політика уряду й рекламна кампанія щодо створення віри в населення, що осіб, які сховали власні доходи за кордоном, не буде притягнуто до відповідальності, а також уряд забезпечить конфіденційність отриманої інформації про легалізовані доходи [162, с. 409].

Відомо, що 31 березня 2000 р. Президентом України було видано Указ «Про заходи щодо легалізації фізичними особами доходів, з яких не сплачено податки». Цей Указ встановлював вихідні положення для Кабінету Міністрів України, який зобов'язаний був у місячний термін розробити проект відповідного закону України про легалізацію доходів фізичних осіб. Верховна Рада України тоді не розглянула такий проект. Втім і представлений Кабінетом Міністрів України законопроект був побудований на певних компромісах і не до кінця послідовний. В. Тацій з цього приводу писав: «Необхідно відверто відповісти на запитання: чи допускаємо ми легалізацію доходів, здобутих злочинним шляхом? Від чесної відповіді на нього залежить ефективність заходів із залучення тіньових капіталів в економіку України. Якщо відповідь буде негативною, то можна прогнозувати невисоку ефективність усіх запланованих заходів. Якщо ж ми припускаємо можливість легалізації злочинних доходів, то за наявності певних державних гарантій можна очікувати від цього позитивних результатів. Але гарантії потрібні обов'язково. Інакше матимемо, як наслідок, дискредитацію подібних заходів, втрату довіри населення до влади» [185, с. 3].

У 2012 році про подання так званої «нульової декларації» говорив голова державної податкової служби України, а потім і Міністерства доходів та зборів України О. Клименко. Тоді пропонувалося, щоб фізичні особи заповнили разову (нульову) декларацію, у якій вказали всі наявні капітали, нерухомість, кошти, майно тощо, не визначаючи джерела отримання доходу за умов не притягнення їх до адміністративної чи кримінальної відповідальності, до якої вони могли притягуватися під час отримання такого майна. Про те така амністія капіталів могла привести до легалізації коштів,

отриманих злочинним шляхом, що прямо суперечить правилам FATF (The Financial Action Task Force), за якими амністія не повинна передбачати жодних звільнень від дотримання законів про протидію відмивання коштів [80].

У 2014 році при внесенні змін до ПКУ щодо податкової реформи розглядалося питання запровадження «нульового декларування доходів». Проте Комітет Верховної Ради України з питань податкової та митної політики в межах підготовки податкової реформи до другого читання усунув норму про легалізацію доходів громадян (подання «нульової декларації», метод контролю за витратами і доходами, амністія капіталу). Варто зазначити, що в п. 8 розділу II Прикінцевих положень Закону України від 28.12.2014 № 71 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» Кабінету Міністрів України надано доручення «до 1 березня 2015 розробити і подати на розгляд законодавчі пропозиції про формування нульової бази оподаткування для здійснення в подальшому контролю за доходами та витратами громадян, яка передбачатиме обов'язкове одноразове декларування фізичними особами своїх активів тощо» [156].

Результати антикорупційного декларування в Україні у вересні–жовтні 2016 року показали фантастичні для громадян України та світової спільноти суми готівкових коштів які перебувають у власності депутатів, міністрів, Президента України, суддів та інших державних службовців і членів їхніх сімей. Це свідчить про можливий потенціал легалізації доходів фізичних осіб. Варто зазначити таке: існує вірогідність того що вищезгадані особи сподівалися легалізувати свої доходи, маючи надію, що це податкова амністія, і показавши ці суми в антикорупційних деклараціях, вони позбудуться тіні можливої відповідальності у випадку незаконності походження такого майна. Дехто ж, навпаки, декларував можливу у майбутньому неправомірну вигоду. Такий варіант у силу непрозорості надходжень політичних сил та значної кількості дискретних повноважень

державних органів не варто відхиляти. Так наприклад, коли закон надає межі, в яких певний державний орган має право приймати рішення, утворює вікно можливостей для недобросовісних осіб, які виконують функції держави (розстрочення податкового боргу, продовження терміну подання звітності, зменшення міри покарання та ін.). Теоретично при вирішенні ситуації в межах дискреційних повноважень податковий орган зобов'язаний враховувати позицію презумпції правомірності дій платника податків, визначену в ст. 4 ПКУ, проте на практиці все відбувається з точки зору компетентності та правомірності рішень податкового органу. Крім того, суд при перевірці рішень податкових органів у рамках адміністративного судочинства не може втручатися в їхні дискреційні повноваження [137].

Важливим для проведення легалізації доходів фізичних осіб в Україні є чітке визначення кола відповідальності, від якої звільняться суб'єкти «разового» чи «нульового» декларування з урахуванням рекомендацій FATF. Тобто звільненням від відповідальності лише за економічні злочини, і недопустимість легалізації доходів від фінансування тероризму, торгівлі людьми, торгівлі наркотиками, корупції. Гарантія щодо непереслідування можлива лише з відповідальності за порушення податкового законодавства, якщо ж буде виявлено, що доходи отримані від результатів злочинної діяльності (пограбування, вбивство), тоді амністія не застосовуватиметься. Таким чином, пропонуємо скористатися досвідом США при оподаткуванні незаконних доходів: податок від легалізованих коштів сплачується до бюджету, а у випадку виявлення, що сума коштів, з яких сплачено податок, отримана від злочинної діяльності, то така особа буде зазнаватиме кримінального преслідування. Якщо говорити, що гарантії того, що особа не переслідуватиметься, а потім при виявленні того, що доходи отримані злочинним шляхом, починати таке переслідування, тоді, звісно, не всі легалізовуватимуть свої доходи, боячись переслідування. Проте можливе посилення санкцій за ухилення від сплати податків та запровадження непрямих методів контролю і подальшого запровадження

загальнообов'язкового декларування може зіграти роль того, що навіть ті доходи щодо притягнення до відповідальності, за неправомірне отримання яких минув строк позовної давності, будуть легалізовані з метою уникнути можливості переслідування у майбутньому. Для цього повинна бути проведена якісна інформаційна кампанія по всій країні всіма можливими ЗМІ, які доступні всім верствам населення, а не лише шляхом розміщення на сайті уряду чи ДФС України. Доцільно розробити програмне забезпечення для реалізації можливості подання «нульової декларації» в електронному вигляді, яка буде у вільному доступі на сайті ДФС України, обов'язково з інформаційною кампанією мають надаватися професійні послуги щодо роз'яснення порядку декларування. Для надання професійних послуг платникам податків, які бажають взяти участь у податковій амністії, необхідно вжити заходів щодо створення інституту податкових консультантів. Податкові консультанти необхідні також для реалізації такого етапу – запровадження загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб. Так, наприклад, в Австралії 70 % декларацій фізичних осіб готуються податковими консультантами, в Новій Зеландії – 83 %, США – 63 %, Данії – 5 %, Болгарії – 46 %, в Італії – 99 % [229, с. 266].

Т. А. Белова у своєму дисертаційному дослідженні інституту податкової амністії [9, с. 12] обґрунтовує необхідність розповсюдження закону про амністію як на осіб, чиї недоїмки за податками не відомі на момент оголошення амністії, так і на осіб, щодо яких відкриті справи про виявлені порушення податкового законодавства, але рішення про стягнення податків, пені та штрафів ще не прийняті. У другому випадку пропонується встановлювати поріг суми недоїмки, за якою можлива амністія. Такий підхід було реалізовано в Законі Грузії «Про амністію і легалізацію не задекларованих податкових зобов'язань та майна» (2004 рік) [120]. Відповідно до ст. 3 цього закону зупинялося слідство та судовий розгляд у справах про злочини за рядом економічних статей Кримінального кодексу

Грузії, за якими ще не прийнято рішення за умови, що такі злочини вчинені до 1 січня 2004 року.

Більшість країн СНД мали досвід проведення легалізації до прийняття правил FATF у 2013 році. Останні заходи щодо легалізації доходів були в Казахстані та Росії, яка проводила останню легалізацію з 1 липня 2015 року по 30 червня 2016 року.

Російський законодавець обґрунтовує проведення податкової амністії створенням правового механізму добровільного декларування активів і рахунків (вкладів) у банках, забезпечення правових гарантій збереження капіталу і майна фізичних осіб, захист їхніх майнових інтересів, у тому числі за межами Російської Федерації, зниження ризиків, пов'язаних з можливими обмеженнями використання російських капіталів, які знаходяться в іноземних державах, а також з переходом Російської Федерації до автоматичного обміну податковою інформацією з іноземними державами [97]. Цим законом передбачено перелік статей Кримінального, Адміністративного та Податкового кодексів за якими особи не притягатимуться до відповідальності. Крім того, легалізаційна декларація не є підставою для порушення справи про притягнення платника податків до відповідальності та, відповідно, доказом. Разом з тим декларант за своєю заявою може включити таку декларацію до доказів. На осіб, які вчинили правопорушення після 01.01.2015, та осіб, щодо яких до подання декларації відкрито провадження за кримінальне, адміністративне чи податкове правопорушення, амністія не поширюється. Кожен громадянин мав право подати декларацію лише один раз протягом усього терміну подачі декларацій. Декларація подавалася в паперовому вигляді, оскільки наявність відмітки податкового органу на примірнику платника податків про її отримання була свідченням легалізації доходів та майна декларанта (таку ж позицію займали законодавці Грузії, Казахстану, Молдови). Податкові органи не мали права відмовити у прийнятті декларації як і звичайної декларації з інших підстав, крім визначених законом. Якщо в Грузії форма



декларації передбачала подання інформації про все майно декларанта, в тому числі приховане (ч. 3 ст. 5) [120], то форма російської мала містити інформацію лише про приховане майно. Таким чином, грузинську декларацію можна назвати «нульовою декларацією».

Проведена 2015 року податкова амністія в Казахстані стосувалася винятково пені та штрафних санкцій, які мали платники податків станом на 01.01.2014 [9]. Паралельно з цим проводилася амністія громадян Республіки Казахстан, оралманів і осіб, що мають право на постійне проживання в Республіці Казахстан, у зв'язку з легалізацією ними майна. Легалізація проводилася протягом двох років (з 01.01.2014–31.12.2016). Так за законом про амністію, фізичні особи мали право легалізувати гроші та майно, які не були оподатковані до 01.01.2014. Декларанти звільнялися від кримінальної, адміністративної та дисциплінарної відповідальності (у Казахстані існує дисциплінарна відповідальність за неподання декларацій). При цьому законом чітко визначалося коло правопорушень, на які амністія не розповсюджувалася, в тому числі і на корупційні злочини, злочини проти особистості та проти людства [116]. Та все ж перелік статей був значно ширшим, ніж при амністії 2001 року. Особи, які брали участь у податковій амністії в Республіці Казахстан 2001 р., звільнялися: від кримінальної відповідальності за здійснені до початку строку легалізації злочинів, які передбачені в стст. 190–192 (незаконна підприємницька діяльність; незаконна банківська діяльність; псевдопідприємницька діяльність; здійснення приватним підприємцем операції (операцій) без мети здійснення підприємницької діяльності) та ст. 221 (ухилення громадян від сплати податків й/або інших обов'язкових платежів до бюджету) Кримінального Кодексу Республіки Казахстан; від адміністративної відповідальності за здійснення до початку строку легалізації проступків, які передбачені в ст. 143 (незаконне зайняття підприємницької діяльності), ст. 154 (псевдо підприємницька діяльність), стст. 205–209 (порушення строку реєстрації на облік у податковому органі; неправомірне здійснення діяльності при

застосуванні спеціального податкового режиму) Кодексу Республіки Казахстан про адміністративні проступки. Декларація, як і в Росії, подавалася на паперових носіях стосовно того майна яке легалізувалося. Для легалізації нерухомого майна, було визначено окремий порядок, який ускладнювався отриманням необхідних документів. На відміну від Росії, закон не розповсюджувався лише на осіб щодо яких уже винесено рішення у справах за статтями, на які поширювалася амністія. Тобто якщо тривало слідство чи судовий розгляд про притягнення до відповідальності, то особа могла подати спеціальну декларацію і долучити її до матеріалів справи. Звісно, як і в Росії та Грузії, подана декларація не могла бути основою для порушення справи чи доказом, крім випадків коли сам декларант долучав її до справи як доказ.

Судити про результативність амністії сьогодні важко, адже всі результати останніх амністій ще не оцінені. У 2008 р. економісти МВФ Ерік Борн та Катрін Баєр у роботі «Tax Amnesties: Theory, Trends and Some Alternatives» відмічали, що переваги, отримані від податкової амністії, є «в більшості випадків перебільшеними і часто не перевищують витрат на сам захід – витрат, рідко враховуються» [215]. Проте якщо враховувати попередній досвід то в Казахстані він був порівняно успішним. Так, за офіційними даними Національного банку Республіки Казахстан, на спеціальні рахунки було зараховано приблизно 70,5 млрд тенге, що на момент 14 липня 2001 р. становило 480,2 млн дол. США, з яких до 12 липня надійшло 8 млрд тенге, й 13 липня – приблизно 20 млрд тенге. Близько 88,5 % коштів, що надійшли на спеціальні рахунки, було внесено готівкою, у тому числі 82 % в дол. США і 6,5 % – готівкою в національній валюті. Перекази із зарубіжних банків становили 11,4 % від усіх коштів, що надійшли на рахунки казахстанських банків. Мінімальна легалізована сума становила 50 дол. США, максимальна – 800 тис. дол. США, середній розмір вкладів становив 164 тис. дол. США [166].

У ході легалізації капіталу банки другого рівня видали 2 928 свідоцтв (тобто всього в легалізації взяли участь близько 3 тис. осіб). Майже 80 %

легалізованих коштів припадало на м. Алмати й Алматинську область, 6,6 % – на Акмолинську область і 5,2 % – Карагандинську область. Незначні кошти були легалізовані також у Актюбінської і Павлодарської областях; 90 % всіх надходжень від легалізації грошей припадало на дев'ять найбільших казахстанських банків, таких як Казкоммерцбанк, Банк ТуранАлем, Народний банк, Нурбанк, Науризбанк, Банк ЦентрКредит, АТФ Банк, Валют–транзит банк і Євразійський банк [155].

Податкова амністія 2007 р. у Російській Федерації забезпечила 3,7 млрд руб. Проте в цілому не була ефективною, багато в чому завдяки слабкій інформаційній та піар-підтримці цього проекту. За даними Всеросійського центру вивчення громадської думки, на основі проведення опитування, яке проводилося 3–4 листопада 2007 р. у 46 регіонах Російської Федерації, більше половини російських громадян (58 %) нічого не знали про проведення податкової амністії, й особи, які приховують раніше отримані доходи можуть задекларувати їх і сплатити податок за ставкою 13 %. Третина громадян (33 %), щось чула про неї, але подробиць проведення не знає. Тільки 6 % опитаних впевнено відповіли, що знають про проведення цього заходу достатньо [103].

Варто додатково звернути увагу, що при декларуванні у Грузії було визначено поріг власності, який могла мати особа, яка не подавала спеціальної декларації. Така практика дозволяє обмежити коло осіб, що прийдуть подавати спеціальні декларації в паперовому вигляді, та не витратити адміністративні ресурси на перевірку незначних сум ухилення від оподаткування. Та основною підставою є те, що законслухняні платники податку, які не подавали декларацію не мали права на непритягнення їх до відповідальності чи проведення перевірок. Таким чином, вони знаходяться у гіршому положенні, ніж особи, які ухилялися від сплати податків. Встановлення такого порогу одночасно може слугувати мінімальною гарантією непритягнення до відповідальності для осіб, які не подавали спеціальну декларацію.

Отже, основним недоліком у податковій амністії та легалізації в країнах СНД була необхідність подання спеціальних декларацій у паперовому вигляді, що потребує додаткового ресурсу на їх прийняття. Разом з тим достовірність інформації в таких деклараціях покладається на платника податку, а контролюючі органи не мають права проводити інвентаризацію майна фізичних осіб. Таким чином, інформація із спеціальних декларацій є базою для використання непрямих методів доходів та витрат і захистом платника податку від відповідальності у разі отримання податковим органом за допомогою міжнародного обміну інформації про наявні доходи та майно за кордоном.

Подання спеціальних декларацій на паперових носіях у сучасному світі ускладнює завдання щодо обліку задекларованого майна (у Росії під час легалізації 2007 року взяло участь близько 33 мільйонів осіб) та може бути основою сподіватися на наступну податкову амністію, оскільки всю інформацію з паперових спеціальних декларацій буде складно внести в бази обліку об'єктів оподаткування. Держава перш за все переслідує фіскальну мету, ніж реальне реформування системи оподаткування. Підтвердженням цьому може слугувати проведення щонайменше трьох податкових амністій у Росії, після яких спостерігалось зростання надходжень з податку на доходи фізичних осіб, проте не надовго, оскільки, очікуючи нової амністії, платники податків знову почали ухилятися від сплати податків (зростання сплати ПДФО 2010 – 22 %, 2011 – 26 %, 2012 – 13 %, 2013 – 5,6 % [201]). Це пов'язано з недовірою платників податків до уряду через розкрадання коштів державного бюджету та низька якість соціальних послуг, які надаються державними інституціями. З аналізу позицій глави 4 «Докази і доказування» Кримінального процесуального кодексу України [110], процесуальними джерелами доказів є показання, речові докази, документи, висновки експертів. До документів, за умови наявності в них відомостей, можуть належати матеріали фотозйомки, звукозапису, відеозапису та інші носії інформації (зокрема, електронні). Сторона кримінального провадження,

потерпілий, представник юридичної особи, щодо якої здійснюється провадження, зобов'язані надати суду оригінал документа. Оригіналом документа є сам документ, а оригіналом електронного документа – його відображення, якому надається таке ж значення, як документу. Також, відповідно до ст. 8 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» [143], допустимість електронного документа як доказу не може заперечуватися винятково на підставі того, що він має електронну форму. Звісно, є обмеження щодо тих випадків, коли документ має створюватися лише в паперовій формі (наприклад, якщо законом передбачено, що він створюється у єдиному екземплярі) або якщо немає централізованої бази зберігання таких електронних документів, які існують у єдиному екземплярі. Проте у випадку з податковими деклараціями така база є. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, формує та веде Державний реєстр фізичних осіб – платників податків [136]. Відповідно до ст. 70 до такої бази вноситься інформація про фізичних осіб: джерела отримання доходів; об'єкти оподаткування; сума нарахованих та/або отриманих доходів; сума нарахованих та/або сплачених податків; інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків. Тому у випадку запровадження заходів легалізації доходів і майна фізичних осіб необхідно додатково внести доповнення до п. 70.3 ст. 70 у такому вигляді: «70.3.6 нульова (або спеціальна) декларація фізичної особи». Таким чином, питання щодо подання «нульової декларації» електронної форми декларації буде належним чином врегульовано в контексті Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг».

Досвід проведення кампаній з легалізації доходів та майна у формі податкових амністій у практиці країн СНД (Казахстан, Росія, Молдова) переконує в необхідності забезпечення, з одного боку, чітких гарантій для суб'єктів декларування стосовно непритягнення їх до будь-яких видів відповідальності за відповідні фінансові правопорушення у минулому, а з

іншого – посилення заходів контролю та збільшення відповідальності за ухилення від сплати податків, що повинно бути широко розповсюджено ЗМІ. У суспільстві не повинна формуватися думка про те, що таким чином злочинці уникнуть відповідальності не економічні злочини (в тому числі корупційні, торгівлю людьми, тероризм). Кампанія з проведення одноразового декларування повинна широко підтримуватись у суспільстві, що гарантує належне психологічне сприйняття та високий рівень участі в її проведенні. Така підтримка може бути забезпечена лише за умови відповідності умов реалізації відповідної ініціативи вимогам справедливості та рівності, оскільки в протилежному випадку матиме негативний вплив на довіру владним інститутам, як це, зокрема, доводить досвід Аргентини.

На сучасному етапі при запровадженні легалізації доходів фізичних осіб в Україні постають такі проблеми:

- відсутність покриття мережею Internet всієї території України;
- велика кількість імовірних декларантів (більше 20 млн осіб);
- відсутність у більшості фізичних осіб ключів електронного цифрового підпису;
- відсутність дієвого механізму контролю за доходами фізичних осіб, отриманих за кордоном, та дієвих процедур стягнення боргів з фізичних осіб (банки не зобов'язані автоматично повідомляти податкові органи про наявність відкритих у них рахунків фізичних осіб–непідприємців);
- можливе ігнорування легалізації значною кількістю платників податків через недовіру до держави або очікування кращих умов легалізації;
- занадто короткі строки (менше 1 року) проведення легалізації можуть призвести до неможливості вчасно зібрати всі необхідні документи які потрібно подати разом з «нульовою» декларацією;
- можливе визнання положень закону про амністію «неконституційними» або ж включення до нього звільнення від відповідальності за тяжкі неекономічні злочини та злочини, пов'язані з

відмиванням коштів від фінансування тероризму, торгівлі людьми, корупцією та інших визначених у правилах FATF [80];

– можливе саботування виконання закону про легалізацію (амністію чи «нульову декларацію») на стадії його реалізації.

Основними шляхами вирішення зазначених проблем з урахуванням досвіду країн СНД та інших країн світу є:

– максимальне спрощення форми «нульової декларації», механізмів її подання платниками податків до уповноваженого органу та надання допомоги фізичним особам при її заповненні шляхом надання консультацій, поширення інформації в ЗМІ, розробки пояснення щодо порядку заповнення та подання;

– створення умов для подання декларацій в електронному вигляді із запровадженням видачі електронного цифрового підпису платника податків разом із реєстраційним номером фізичної особи та збільшення терміну його дії;

– забезпечення правового регулювання щодо можливості платника податку використовувати «нульову декларацію» в електронному вигляді як доказ в кримінальному чи адміністративному судочинстві;

– забезпечення правового захисту інформації, що міститься в «нульовій декларації», шляхом надання їй статусу «конфіденційної», заборони податковим органам надавати інформацію щодо таких декларацій на запити інших органів державної влади, крім випадків, коли платник податків сам надав таку декларацію державному органу з метою уникнення притягнення до відповідальності за статтями, передбаченими законом про амністію чи легалізацію. При цьому така інформація має надаватися лише на підставі доданої до запиту завіреної у встановленому законодавством порядку копії «нульової декларації», наданої платником податку. Відповідь податкового органу на такий запит повинна містити лише інформацію щодо того, чи відповідає інформація в декларації, що надана державному органу,

тій, що знаходиться в податковому органі, якщо ні, то повинна підтверджуватися лише та інформація із запиту, яка є правильною;

– забезпечення ефективного захисту платника податків у випадку, якщо орган досудового слідства не приймає до уваги «нульову декларацію» як доказ звільнення від відповідальності у справі з приводу притягнення до відповідальності від якої особа звільнена законом про амністію;

– визначення оптимального рівня майна, яке має особа, що не подавала «нульову декларацію», з метою застосування методу доходів та витрат. Такий поріг не слугуватиме амністією у випадку притягнення осіб, які не подавали «нульову декларацію», до відповідальності щодо якої надавалася амністія згідно із законом;

– посилення контрольної–наглядової заходів і відповідальності за економічні злочини та правопорушення, на які розповсюджувалась амністія;

– закріплення в ПКУ норми, що визначатиме можливість проведення податкової амністії не частіше, ніж раз на 10 років, крім випадку списання заборгованості у вигляді пені та штрафів, не сплачених більше ніж 1 рік, на суму не більше однієї тисячі гривень, яка може проводитися не частіше, ніж раз на 5 років. А строк її проведення не повинен перевищувати одного року з моменту оголошення про початок податкової амністії.

Проведення податкової амністії має проводитись за умови реформування податкової системи, про що зазвичай зазначається в преамбулі законів про легалізацію. Запровадження «нульового декларування» в Україні має реалізовуватися поруч із загальнообов'язковим декларуванням і реалізацією стандартів міждержавного автоматичного обміну інформацією та введенням бар'єрів для виведення коштів в офшорні юрисдикції, що значно збільшить контроль за майновим становищем фізичних осіб. Мету щодо деофшоризації та декларування майна за кордоном з пільговими умовами для репатріації переслідують, проводячи амністію, Росія та Казахстан, такими ж мотивами керувалася Італія, Бельгія, Німеччина та ін.



З точки зору вимог Конституції України надзвичайно важливим є дотримання вимог рівності перед законом та верховенства права при проведенні легалізації.

У 1990 р. Конституційний Суд ФРН розглядав конституційність німецького варіанта податкової амністії, яка мала застосовуватись до доходів, отриманих від не задекларованих активів до 1986 р. Її положеннями передбачалось, що у випадку подання платниками податків інформації про такі активи у 1986 та 1987 рр., з них не стягувались ні належні з незадекларованих сум доходів податки, ні жодні фінансові санкції. Фінансовий суд м. Мюнстера визнав такий варіант податкової амністії невідповідним конституційним вимогам, оскільки ним передбачалось надання певних податкових вигід недобросовісним платникам податків, однак добросовісним платникам податків при цьому жодних переваг не надавалось. Разом з тим Конституційний Суд ФРН не погодився з висновком Фінансового суду м. Мюнстера, оскільки, на думку його суддів, метою податкової амністії було повернення недобросовісних платників податків до «податкової чесності» і надання їм «переходу до законності» для забезпечення оподаткування усіх доходів та збільшення державних доходів [222, с. 112].

Насамперед привертає до себе увагу ст. 24 Конституції України, згідно якої: «Громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом». Конституційний Суд України уточнив: «Принцип рівності всіх громадян перед законом – конституційна гарантія правового статусу особи, що поширюється, зокрема, на призначення кримінального покарання. Притягнення особи, яка вчинила злочин, до кримінальної відповідальності не лише означає рівність усіх осіб перед законом, а й передбачає встановлення в законі єдиних засад застосування такої відповідальності» (п. 4.2 мотивувальної частини рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень ст. 69 Кримінального

кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання)) [158]. Іншими словами, принцип рівності поширюється і на обов'язки громадян: у цьому випадку – обов'язок понести відповідальність. За такого підходу є безсумнівним те, що принцип рівності поширюється і на обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (ст. 67 Конституції України). Непрямим підтвердженням обґрунтованості такого висновку є використання у мотивувальній частині іншого рішення суддями Конституційного Суду України положень Податкового кодексу України, в яких відмічено, що «... податкове законодавство України ґрунтується, зокрема, на таких принципах: рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку» (п. 3.1 мотивувальної частини рішення у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України) [158]. Оскільки проведення податкової амністії може встановлювати різні режими оподаткування для осіб, які є порушниками податкового законодавства, проте не були притягнуті до відповідальності, і тими, хто хоча і були порушниками аналогічних норм податкового законодавства, проте притягувались за відповідні дії до відповідальності, то така диференціація з наданням більш сприятливих умов першій групі може потребувати додаткового обґрунтування з точки зору необхідності забезпечення відповідності принципу рівності громадян перед законом.

Особливу увагу розробники проектів разового декларування з елементами податкової амністії в Україні повинні звертати і на те, що «... в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Верховенство права – це панування права в суспільстві. Верховенство права вимагає від держави

його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті передусім ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо» (п. 4.1 мотивувальної частини рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень ст. 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання)) [159]. У тому ж пункті судді Конституційного Суду України уточнюють: «Справедливість – одна з основних засад права, є вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права. Зазвичай справедливість розглядають як властивість права, виражену, зокрема, в рівному юридичному масштабі поведінки й у пропорційності юридичної відповідальності вчиненому правопорушенню ... Справедливе застосування норм права – є передусім недискримінаційний підхід, неупередженість». Однією з ключових ознак будь-якої податкової амністії є те, що держава з метою забезпечення ефективності її проведення пропонує платникам податків, які в минулому припустились тих чи інших порушень податкової дисципліни, певні стимули, які заохочують таких платників податків до участі у відповідній ініціативі уряду. Одним з найбільш поширених і дієвих таких стимулів є відмова держави від притягнення платника податків до будь-яких форм відповідальності за порушення приписів податкового законодавства, які мали місце в минулому і були пов'язані з отриманням приховуваних доходів. У цьому контексті відмова держави від притягнення до відповідальності може розглядатись як відступ від принципу справедливості порівняно зі звичайними платниками податків, які добросовісно виконували свій податковий обов'язок. На особливу увагу у цьому контексті заслуговує і рівень податкового навантаження, що пропонуватиметься для недобросовісних платників податків, які можуть розглядатись як учасники податкової амністії. У випадку якщо він буде нижчим, ніж рівень оподаткування, який існував для добросовісних

платників податків, то такий підхід може призводити до звинувачень у порушенні засад справедливості, яка, як свідчить практика Конституційного Суду України, є складовою принципу верховенства права. Адже «одним з проявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством як однією з його форм, а включає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, традиції, звичаї тощо, які легітимовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Усі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою отримала відображення в Конституції України» [158].

Усі учасники амністії є чи були у певному розумінні особами, які ухилялись від оподаткування [213, с. 16]. Як наслідок, на думку Р. Фішера, Дж. Годдеріса та Дж. Янга, економічна теорія ухилення від оподаткування може розглядатись як прийнятний «стартовий майданчик» у спробі належного розуміння поведінки учасників податкової амністії. Стандартний підхід до ухилення від оподаткування передбачає, що платник податків діє з метою максимізації очікуваної вигоди, заснованої на відчутті можливості виявлення ухилення і покарання, враховуючи готовність платника податків до ризику. Потенційною вигодою від участі у схемах ухилення від оподаткування є «зеконормлена» сума несплаченого податку, а потенційні втрати пов'язані і штрафними (каральними) санкціями (вони можуть бути фінансовими, кримінальними чи психологічними), які матимуть місце для платника податків у випадку виявлення факту ухилення від оподаткування.

Важливим є те, що поєднання амністії та посилення податкового контролю виявляється більш ефективним у підтримці податкової дисципліни, ніж окреме адекватне посилення податкового контролю. Податкова дисципліна може, таким чином, залежати до певної міри від усвідомлення платниками податків того, що їхні рішення є взаємозалежними і що має місце свого роду 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.

На думку Л. Д. Тимченко та П. В. Селезня, які досліджували можливість запровадження легалізації доходів в Україні, проведення заходів одноразового декларування може мати позитивні як короткострокові, так і довгострокові вигоди, зокрема: 1) сприятиння збільшенню дохідної частини бюджету; 2) позитивний вплив на податкову культуру громадян; 3) підвищення ефективності податкового контролю; 4) актуалізація інформаційного забезпечення; 5) надання додаткових стимулів розвитку банківського сектору; 6) позитивний вплив на процес формування партнерських відносин між податковими органами і платниками податків через зростання довіри та спрощення і підвищення ефективності податкового контролю у випадку включення ініціативи щодо одноразового декларування у процес запровадження непрямих методів визначення податкових зобов'язань [40, с. 149].

### **3.2. Запровадження загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб**

Декларування доходів фізичних осіб – це не лише простий елемент податкового обов'язку людини перед державним утворенням, а й місце, де виражається мотив платника податку платити чи не платити податок. Порахувавши всі свої доходи та визначивши розмір податку людина усвідомлює ціну держави для себе, своєї сім'ї та оцінює якість отриманого нею блага порівняно зі сплаченими або задекларованими податками. Тут же держава бачить динаміку сплати людиною податків, може зрозуміти, чи добре вона піклується про того, хто надав їй право існувати. З точки зору

держави, звісно, такого може й не бути, про те оцінка вартості держави для людини стимулює громадянську активність у тому, щоб зробити державу, державою для людей. Загальнообов'язкове декларування звільнить таку волю людини, зробивши з неї справжнього члена суспільства, який усвідомлює свою потрібність. Опір загальнообов'язковому декларуванню та створення різних штучних перешкод у цьому зайвий раз доводить, наскільки держава опирається вільному громадянину, наскільки вона боїться дати відповідь на запитання, чи потрібна вона людині, чи потрібне людині її громадянство, чи забезпечене воно реально.

Загальне декларування громадян застосовується в багатьох країнах світу, зокрема в США, Німеччині, Франції, Швейцарії, Італії, Данії, Фінляндії, Швеції, Австралії, Новій Зеландії, Сінгапурі, Чилі. Усі ці країни мають свої підходи до вирішення питання отримання та перевірки податкових декларацій від майже всього населення. Тут можливе й обмеження кола осіб, які обов'язково подають декларацію, певними майновими рамками чи за видом доходів (що є доволі складно) або шляхом реалізації науково–технічного прогресу в оподаткуванні (електронні сервіси, попередньо заповнені декларації тощо).

На думку А. Кансеїтової, перевагами загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб є:

- 1) підвищення податкової культури;
- 2) більш ефективного використання податкових відрахувань та пільг;
- 3) стимулювання підвищення якості роботи працівників податкових органів, оскільки платники точно знатимуть суму перерахованих ними податків і вимагатимуть якіснішого обслуговування;
- 4) скорочення тіньових грошових потоків (відмова від «сірих» зарплат);
- 5) збільшення податкових надходжень у бюджет;
- 6) прозорість податкових надходжень і протидія тіньовій економіці, зменшення корупції;
- 7) розвиток безготівкових розрахунків;

8) збільшення ефективності кримінальних розслідувань.

Серед негативних аспектів вбачається необхідність проведення додаткової легалізації фінансових ресурсів та майна [42, с. 118].

Оцінюючи перспективу України як країни, де проживає близько 40 млн людей, неможливо не зазначити, що реалізація загальнообов'язкового декларування прямо пов'язана з розвитком електронного декларування доходів фізичних осіб. Так у 2015 року, за даними ДФС України, через централізовану систему опрацьовано майже 284 млн документів, надісланих платниками в електронному вигляді, що утричі більше, ніж у 2014 році – 88 млн документів [38, с. 73], проте вбачається, що серед цих документів декларацій з податку на доходи фізичних осіб не більше одного мільйона. Попередня думка базується на тому, що станом на 01.01.2016 на обліку в органах ДФС України перебуває 2,14 млн фізичних осіб – підприємців, у т.ч. 220 тис. платників ПДВ. У Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків зареєстровано 44,1 млн осіб, із них 639,2 тис. – іноземці [38, с. 72]. Існує законодавча вимога лише щодо подання декларацій з ПДВ в електронному вигляді (із 220 тис. фізичних осіб є і відсоток платників єдиного податку, які в об'єкт нашого дослідження не входять). Ситуацію дещо має виправити прийнятий порядок щодо ведення фізичними особами – підприємцями в електронному форматі книг обліку доходів і витрат. Так, платники при отриманні електронного ключа матимуть можливість в електронному форматі вести книгу та автоматично заповнювати на підставі даних книги податкову звітність, яку необхідно направляти в он-лайн режимі до органу ДФС України [146].

За показниками 2012 року, К. І. Швабій зазначав, що число фізичних осіб, які подають декларацію про майновий стан та доходи становило лише 4 % від зайнятого населення України [2, с. 256]. Тоді було подано 667 тис. таких декларацій. За результатами декларування 2016 року (від 01.01.2015 по 31.12.2015), було подано вже 554 тис. осіб. Порівняно з попереднім роком кількість поданих декларацій збільшилася на 40 тис. осіб [97]. Загальна сума

задекларованого у 2016 році доходу становить 49,4 млрд грн, державна скарбниця отримала 1,48 млрд грн податку на доходи фізичних осіб. Доходи понад 1 млн грн задекларували 4 684 особи. Сума задекларованого доходу таких громадян становить 24,6 млрд грн, податкові зобов'язання до сплати з податку на доходи фізичних осіб визначені в сумі 685,4 млн грн. Таким чином, можна стверджувати про зменшення кількості фізичних осіб, які подають податкові декларації. Разом з тим з'явився потенціал для розширення бази оподаткування за рахунок доходів осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, які подали 133 944 електронні антикорупційні декларації [34]. Такі особи отримали електронні ключі і можуть брати участь також і в загальнообов'язковому декларуванні, а ось на подання «нульових декларацій» для них повинно діяти обмеження, як слідує з практики податкових амністій у країнах СНД та правилам FATF.

Казахстан збирається здійснити перехід до загальнообов'язкового декларування всіх громадян у 2017 році [109]. Цей перехід буде проведено в п'ять етапів, починаючи з 2010 року. За сім років має бути розроблено методичну основу, налагоджено сервіс подання та обробки звітності, розроблено законодавчу базу, в 2014 році мало бути проведено декларування доходів державними службовцями. Цікавим моментом є проведення декларування в два етапи. На першому етапі в 2016 році подаються початкові декларації для формування й актуалізації баз даних, а з 2017 року буде запроваджено загальний контроль доходів і майна фізичних осіб [178, с. 476]. Проте, за останніми даними, перший етап загальнообов'язкового декларування має почався 1 січня 2017 року державними службовцями та працівниками державних підприємств, а вже з 01.01.2020 всіма громадянами Казахстану [73].

Враховуючи специфіку податку на доходи фізичних осіб та чисельність населення в Україні, яке, за даними Державної служби статистики, дорівнює



становить 45,5 млн осіб [95], то в Казахстані цей показник, за даними статистики, станом на 01.01.2015 дорівнював 17 млн. осіб [200].

Розвитку електронних сервісів для платників податків та автоматизації податкового адміністрування щодо подання податкових е-декларацій та е-платежів приділяється значна увага як на рівні міжнародних організацій, зокрема ОЕСР та ІОТА [210], так і науковців [209]. Зокрема, А. М. Новицький підкреслив важливість переходу до електронного оподаткування й обґрунтував необхідність правового регулювання подання звітності на електронних носіях інформації [102, с. 13] та запропонував поняття «електронне оподаткування», під яким розуміється нормативно врегульована, динамічна, економічно обґрунтована й доцільна, синтезована система автоматизованого встановлення податкового зобов'язання, а також визначення податкової бази, обліку платників податків, підготовки й подання електронної звітності й інших складових адміністрування податків з метою його упорядкування та вдосконалення, створення умов для подальшого перспективного розвитку інформаційних відносин у сфері оподаткування і охарактеризовано його структурні частини; доведено необхідність розвитку положень електронного оподаткування в загальній системі електронного урядування.

В останньому звіті ОЕСР, присвяченому розвитку податкових адміністрацій, зазначено, що 95 % з 56 досліджуваних країн використовують електронні сервіси для подання податкових декларацій [229, с. 244]. Наприклад, Данія займає лідируючі позиції з розвитку електронного урядування і використання електронних сервісів для платників податків у Європейському Союзі [233, с. 4] та серед країн ОЕСР [229]. Додатково слід зазначити, що 2/3 країн ОЕСР досягли рівня 75 % і більше подання податкових декларацій в електронному вигляді (США – 83 %, Великобританія – 85 %, Італія – 100 %, Данія – 98 %, Чилі – 99 %, Туреччина – 99 %, Мексика – 99 %) [229, с. 251].

Розвиток електронних технологій та їхнє використання фізичними особами і підприємствами зробив можливим створення доступного для всіх платників податків автоматизованого декларування, яке є зрозумілим для всіх, покращує розуміння закону та прозорість у відносинах між платником податків і податковими органами. Також при цьому забезпечується реалізація права платника податків на отримання всієї інформації про себе, що є в податкових базах даних. Е-декларування скорочує витрати платників та податкових органів на адміністрування податкових декларацій, що відображується на якості послуг.

Основними видами електронних сервісів, які використовуються постійно зростаючим числом платників податків у країнах ОЕСР, є:

- надання компетентного пояснення стосовно податків та іншої інформації, отримання форм документів і податкові он-лайн калькулятори;
- електронне декларування з більшості податків;
- ряд опцій за електронними розрахунками зі сплати податків;
- надання повністю або частково попередньо заповнених декларацій;
- доступ платників податків до захищеної деталізованої інформації стосовно себе, яка є в податкових базах даних, через он-лайн портали;
- Call-центри, які використовують сучасні можливості телефонних мереж для надання більш доступних послуг платникам податків [229, с. 245].

Подібні сервіси також розвиваються в Україні та країнах СНД, крім попередньо заповнених декларацій. Подання попередньо заповнених декларацій багато разів було об'єктом в аналітичних матеріалах ОЕСР, зокрема «Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies» [229, с. 244]. Щонайменше 40 % країн ОЕСР використовують «попередньо заповнені декларації». Чимало країн заявляють про впровадження попередньо заповнених декларацій у своїх стратегічних цілях розвитку електронних податкових сервісів (Греція, Угорщина, Польща, Литва, Індія, Південно-Африканська Республіка). У найбільш досконалому вигляді попередньо заповнені декларації

використовуються в Данії, Норвегії, Швеції. У цих країнах більше 90 % податкових декларацій фізичні особи подають в електронному вигляді, а попередньо заповнені декларації отримують 100 % платників податків, з яких повністю заповнені 60–80 % платників податків.

Попереднє заповнення декларацій полягає у використанні податковими органами інформації, отриманої з різних джерел (зібрана безпосередньо податковими органами, від суб'єктів господарювання, фондів соціального страхування, поданої платником особисто), для заповнення полів податкової декларації, яка є доступною для перевірки платниками податків. Так, наприклад, у Норвегії 83 % платників, які отримали попередньо заповнені декларації, із загального числа найманих працівників та пенсіонерів повертали декларації без жодних зауважень до їхнього змісту [226, с. 42]. Залежно від налагодженості роботи електронних сервісів такі декларації можуть бути електронними або паперовими. Від повноти інформації в них повністю або частково заповнені декларації. Повністю заповнені декларації в Скандинавських країнах приймаються за замовчуванням як такі, що подані платником податку, навіть якщо податковий орган не отримав підтвердження. Натомість частково заповнені декларації потребують внесення додаткової інформації та її підтвердження. Слід зазначити, що в Данії немає штрафів за невчасне подання податкових декларацій, а подана пізніше декларація вважатиметься уточнюючою. Загалом частково попередньо заповнена податкова декларація є проміжною ланкою в еволюції декларування від загальнообов'язкового до повністю попередньо заповнених податкових декларацій. Це можливо побачити на прикладі еволюції попередньо заповнених декларацій в Данії, яка розпочалася з частково попередньо заповнених податкових декларацій у паперовому вигляді 1988 року. Через три роки з'явилася повністю попередньо заповнена декларація, яка визнавалася поданою навіть без підтвердження платником податків. А вже у 1999 році попередньо заповнені декларації стали доступні онлайн (через 3 роки з моменту запровадження електронного декларування)

[228, с. 243],[234, с. 8]. Сьогодні Данія пропонує свої розробки у сфері оподаткування для організації міждержавного обміну інформацією стандарту АЕОІ, використовуючи досвід обробки баз даних про платників податків.

Попередньо заповнені декларації в багатьох країнах доступні тільки у частково заповненому вигляді (Австралія, Естонія, Португалія, Малайзія та ін.).

З огляду на інформацію ОЕСР з раніше згаданих звітів, існує динаміка зменшення відсотка попередньо заповнених декларацій із збільшенням кількості осіб, які подають е-декларації, це пояснюється тим, що такі особи раніше не подавали податкові декларації і про них немає необхідного обсягу інформації.

ЮТА визначає шість рівнів захисту інформації при електронній подачі звітності та доступі до податкових сервісів [217, с. 38]. Для підтвердження даних декларації в електронному вигляді та забезпечення безпеки інформації від третіх осіб застосовуються такі способи:

- електронний цифровий підпис;
  - спеціальний ПІН-код, який видається податковим органом;
  - спеціальний код з декларації платника податку за попередній звітний період (у США) [89];
  - застосування універсального коду доступу до всіх сервісів які надаються державою;
- комбінація з двох і більше способів захисту.

Такі заходи можливо реалізувати лише після запровадження загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб та досягнення рівня подання е-декларацій не менше ніж 80 % фізичних осіб.

У сучасний період є ряд країн, таких як Швеція, Норвегія, Франція, Італія [169, с. 223],[56, с. 23], реалізують принцип «публічності оподаткування». Це є ще одним з напрямів удосконалення декларування доходів фізичних осіб у рамках загальнообов'язкового декларування. Цей принцип розуміється як обов'язок влади, що впливає з публічності

діяльності держави, у контексті основних прав та свобод громадян [119, с. 244]. Правовою природою існування принципу публічності оподаткування в цих країнах є конституційне право кожного на ознайомлення з документами і матеріалами державної влади, які безпосередньо зачіпають його свободи. Обов'язок зі сплати податку носить публічно-правовий характер, а отже, його невиконання окремим громадянином порушує права та інтереси інших громадян, тому всі платники податків мають право контролювати виконання кожним його обов'язків зі сплати податків. На основі цього деяка податкова інформація, перелік якої суворо регламентовано, розглядається як інформація, що зачіпає інтереси всіх громадян, і визнається загальнодоступною та публічною.

Так позиція є досить зручною для здійснення контролю за декларуванням, адже він здійснюється не лише податковими органами, а й усіма громадянами, що при незначних затратах податкової адміністрації підвищує коефіцієнт ефективності виявлення ухилення від сплати податків.

В Україні правовий режим податкової інформації регулюється Конституцією України, Податковим кодексом України та Законом України «Про захист персональних даних». Крім того, усі українські підприємства зобов'язані при реєстрації вказувати реального бенефіціарного власника підприємства. Так, Відповідно до Конституції України, громадяни України мають право на захист особистого життя, що включає листування, сімейні відносини, стан здоров'я та ін. Разом з тим положення Основного Закону вимагають прозорості у діяльності держави з приводу формування та витрачання коштів бюджету, куди безпосередньо входять і податкові доходи бюджету.

У декларації міститься інформація такого змісту:

- 1) тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);
- 2) звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація;
- 3) звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку);

4) повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами;

5) реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті);

6) місцезнаходження (місце проживання) платника податків;

7) найменування контролюючого органу, до якого подається звітність;

8) дата подання звіту або дата заповнення (залежно від форми);

9) інформація про фінансове становище платника податків[133].

Російський законодавець визначає, що форма податкової декларації повинна включати два блоки інформації: «технічного характеру» та інформація, необхідна для визначення податкового зобов'язання.

Законодавство України визначає «персональні дані» як відомості чи сукупність відомостей про фізичну особу, яка ідентифікована або може бути конкретно ідентифікована [147],[148]. До конфіденційної інформації про фізичну особу належать, зокрема, дані про її національність, освіту, сімейний стан, релігійні переконання, стан здоров'я, а також адреса, дата і місце народження. Не допускаються збирання, зберігання, використання та поширення такої інформації про особу без її згоди, крім випадків, визначених законом, і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та захисту прав людини (ст. 11 Закону України «Про інформацію»).

Варто зазначити, що в ПКУ не має поняття «податкова таємниця». Проте Податковий кодекс Молдови надає таке визначення: «податкова таємниця – це будь-яка інформація, якою володіє орган, який здійснює повноваження з податкового адміністрування, в тому числі інформація про платника податків, що становить комерційну таємницю, за винятком відомостей про порушення податкового законодавства». У Киргизії податкову таємницю становлять будь-які отримані органом податкової

служби або його посадовою особою відомості про платника податків, за винятком відомостей:

1) про реквізити платника податків (найменування або прізвище, ім'я та по батькові платника податків, адреса), а також про ідентифікаційний номер платника податків;

2) про реєстрацію платника податку як платника податку на додану вартість;

3) про рахунки-фактури з податку на додану вартість і марки акцизного збору;

4) про суму податкової заборгованості, визнаної платником податків;

5) про порушення платником податків податкового законодавства Киргизької Республіки і заходи відповідальності за ці порушення, встановлені рішенням суду або визнані платником податків;

б) про фактично зроблені податкові платежі на користь державного бюджету юридичними особами.

Подібне визначення є і в Податковому кодексі Казахстану. В Україні натомість присутнє визначення «податкова інформація». Це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності та необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України. Відповідно до пп. 72.1.3 п. 72.1 ст. 72 ПКУ Інформація від банків та інших фінансових установ про наявність та рух коштів на рахунках платника податків належить до інформаційно-аналітичного забезпечення податкових органів. Проте, як зазначено тим же органом інформація від банківських та фінансових установ надається за письмовим запитом (ст. 73). Законом України «Про банки та банківську діяльність» інформація про фінансовий стан клієнта та наявність у нього рахунків у банку віднесено до банківської таємниці. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, може отримати на його письмову вимогу лише інформацію щодо наявності

банківських рахунків платника податків в установі банку [140]. Отже, інформацію про рух коштів на рахунках платника (виходить за обсяг банківської таємниці, передбачений законом, для розкриття податковим органам) податковий орган, відповідно до ПКУ, зможе отримати лише за рішенням суду. Така процедура ускладнює податковий контроль, проте і тут є можливість без запиту отримати інформацію про наявні в банку рахунки та кошти платника податку, адже банк як податковий агент зобов'язаний утримувати податок з доходів фізичних осіб, отриманих як відсоток за кошти на рахунку в банку, або з доходів за депозитами. Банки та інші фінансові установи, відповідно до п. 69.2 ст. 69 ПКУ, зобов'язані надіслати повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника податків – самозайнятої фізичної особи до контролюючого органу, в якому обліковується платник податків, у день відкриття/закриття рахунка [133]. Крім того, податкові агенти здійснюють розрахунки з працівниками через банківські установи. Таким чином, інформація для підтвердження витрат податкового агента, наприклад, на оплату праці буде у вигляді виписки банку про перерахування коштів на рахунки працівників. Таким чином, податковий орган може опосередковано збирати інформацію про платника податків, що може стати підставою для направлення заяви до суду про розкриття банківської таємниці.

Тому поширена думка про те, що отримання податковими органами додаткової інформації через податкові декларації є примітивною, адже вона лише одне з джерел для інформаційно-аналітичного забезпечення податкових органів. А ось у цілях публічності оподаткування можливо обмежити доступ до особистої інформації (про дату народження, місце проживання) та інформації про місцезнаходження майна, назву банківської установи тощо, визначивши обов'язкову ідентифікацію особи, яка просить про надання доступу до такої інформації із зазначенням мети її отримання, з повідомленням особи, якої стосується така інформація.



У російській правовій науці розмежовуються поняття «таємниця» та «конфіденційна інформація». У першому випадку наголошується на тому, що поняття «таємниця» має абсолютно закритий характер. А поняття «конфіденційна інформація» має обмежений доступ [37, с. 16]. Відповідно до ст. 84 і ст. 102 ПК Російської Федерації відомості про платника податків з моменту постановки на облік у податковому органі є податковою таємницею, яка не підлягає розголошенню податковими органами, їхніми посадовими особами, за винятком випадків, передбачених Федеральним законом. Відомості про рахунки (вклади) фізичних осіб видаються банками в податкові органи відповідно до пункту 1 статті 86 Податкового кодексу Російської Федерації (в редакції Федерального закону від 28.06.2013 № 134–ФЗ «Про внесення змін до окремих законодавчих актів Російської Федерації в частині протидії незаконних фінансових операцій») з 1 липня 2014 року. Інформацію про раніше відкриті фізичними особами рахунки у банках (якщо такі рахунки не зачинялися або щодо них не було змін) податкові органи не мають у своєму розпорядженні. Також податкові органи не мають інформації про рух грошових коштів за рахунками.

В аспекті доступу інших громадян до інформації про платника податків слід зазначити, що законодавством визначено право кожного на інформацію, що передбачає можливість вільного одержання, використання, поширення, зберігання та захисту інформації, необхідної для реалізації своїх прав, свобод і законних інтересів (ст. 5 Закону України «Про інформацію»). Проте реалізація права на інформацію не повинна порушувати громадські, політичні, економічні, соціальні, духовні, екологічні та інші права, свободи і законні інтереси інших громадян, права та інтереси юридичних осіб [148]. Таким чином, отримання інформації з податкової декларації іншої людини може порушувати принаймні економічні свободи людини, що практично обмежує право доступу до такої інформації. Інформація в податковій декларації, по суті, є публічною інформацією що виходить з її визначення в законі: «Публічна інформація – це відображена та задокументована будь-

якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим Законом» [141]. Доступ до публічної інформації є вільним, за винятком тієї, що має статус «інформації з обмеженим дозволом». До такої публічної інформації з обмеженим доступом в Україні віднесені:

- 1) конфіденційна інформація;
- 2) таємна інформація;
- 3) службова інформація.

При цьому обмеженню доступу підлягає інформація, а не документ. Якщо документ містить інформацію з обмеженим доступом, для ознайомлення надається інформація, доступ до якої необмежений [141]. Сама можливість передачі податкової інформації, яка не є «банківською таємницею», належить до дискреційних повноважень податкового органу. А це означає, що податковий орган вирішує питання про можливість надання податкової інформації третім особам на власний розсуд, якщо інше не передбачено законом. Варто зазначити, що в Україні інформація в ДРФО зберігається протягом всього життя фізичної особи та 75 років після його смерті.

Але тут знову постає питання неврегульованості ПКУ правового режиму інформації, що міститься в податковій декларації. Така інформація не є конфіденційною, комерційною таємницею, а статус її як службової не захищає особу від втручання в особисте життя третіх осіб. ПКУ визначає інформацію з обмеженим доступом лише інформацію з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків (далі – ДРФО). До такої інформації також відносяться дані про майновий стан та об'єкти оподаткування, але знову ж таки обмін цією інформацією лежить у дискреційних повноваженнях керівника податкового органу. Так, персональні дані з ДРФО третій особі не надаються, якщо зазначена особа відмовляється взяти на себе зобов'язання

щодо забезпечення виконання вимог Закону України № 2297 або неспроможна їх забезпечити. Без згоди фізичної особи – платника податків її персональні дані можуть передаватися, коли передача персональних даних прямо передбачена законом України і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини:

- органам прокуратури України, Служби безпеки України, Міністерства внутрішніх справ України, Антимонопольного комітету України – на їхню письмову вимогу щодо персональних даних фізичної особи з ДРФО за конкретний проміжок часу;

- центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму – на його запит щодо персональних даних з ДРФО;

- органам державної виконавчої служби на їхню письмову вимогу з питань виконання рішень судів та рішень, що підлягають примусовому виконанню відповідно до Закону України «Про виконавче провадження», щодо персональних даних фізичної особи з ДРФО [75, с. 86].

Отже, нами виявлено відсутність у податковому законодавстві поняття «податкова таємниця» та регламентації статусу податкової інформації. У Законі України «Про інформацію» визначено, що правовий режим податкової інформації визначається ПКУ, який, у свою чергу, не визначає таку інформацію, як службову. Таким чином, податковий орган не зможе скористатися відмовою у наданні інформації з декларації платника податку, використовуючи поняття «податкової таємниці», чи застосувати до такої інформації поняття «службової таємниці».

Для успішної реалізації загальнообов'язкового декларування виходячи з досвіду країн СНД та країн ОЕСР необхідно:

- затвердити стратегію розвитку податкових органів, в якій передбачити перехід на електронне урядування, розвиток електронних сервісів для

платників податків, запровадження загальнообов'язкового декларування доходів та витрат з переходом до запровадження частково попередньо заповнених декларацій, а далі – повністю заповнених декларацій;

- розвивати зручні та доступні електронні сервіси для платників податків, які будуть дієвими;

- визначити на законодавчому рівні заборону податковим органам розривати договори про подання електронної звітності з платниками податків, за винятком чіткого переліку підстав, визначення якого не входить до дискреційних повноважень податкових органів;

- забезпечити на законодавчому рівні захист інформації платників податків в електронних сервісах податкових органів та можливість надання інформації іншим державним органам винятково за рішенням суду, крім випадків коли податковим органам стали відомі факти явно злочинної діяльності платника податків (відмивання коштів від торгівлі людьми, тероризму, наркоторгівлі, корупції), що підлягає обов'язковому повідомленню уповноваженим органам;

- для стимулювання подання податкових декларацій в електронному вигляді, на нашу думку, доцільно також відмінити відповідальність за порушення строків подання декларації, якщо вона подається в електронному вигляді;

- запровадження інституту податкових консультантів [180, с. 38], які візьмуть на себе тягар подання податкових декларацій в електронному вигляді на підставі договору з платником податків. Кваліфіковані послуги зменшать кількість помилок та порушень при поданні декларацій, що також зменшить витрати податкових органів на адміністрування податків.

На нашу думку, не потрібно очікувати рівня подання декларацій в електронному вигляді до 80 % і більше, щоб розпочати запровадження таких сервісів. Про це також свідчить практика країн ОЕСР. Достатньо провести диференціацію груп населення і визначити поетапне запровадження загальнообов'язкового декларування з паралельним розвитком електронних

сервісів, які повинні бути наповнені абсолютно всіма адміністративними послугами, які надають податкові органи, та всією інформацією щодо платника податків, яка міститься у податкових базах даних. Також потрібно буде проводити інформаційну кампанію щодо можливостей податкових е-сервісів. Платники податків, оцінивши переваги, почнуть самостійно переходити до подання податкових е-декларацій. Для подальшого запровадження попередньо заповнених декларацій можливо зробити їх доступними лише в електронному вигляді на прикладі Мексики.

### **Висновки до третього розділу**

1. Результати антикорупційного декларування в Україні у вересні–жовтні 2016 року показали фантастичні для громадян України та світової спільноти суми готівкових коштів, які перебувають у власності депутатів, міністрів, Президента України, суддів та інших осіб уповноважених виконувати функції держави і членів їхніх сімей. Це свідчить про можливий потенціал легалізації доходів фізичних осіб та недосконалість не тільки антикорупційного законодавства, а також і податкового.

Більшість країн СНД мали досвід проведення легалізації. Останні заходи щодо легалізації доходів були в Казахстані та Росії, яка проводила останню легалізацію з 1 липня 2015 року по 30 червня 2016 року.

2. Легалізацію можливо реалізувати шляхом амністії капіталів або/та податкової амністії (економічна амністія). Амністія капіталів полягає у легалізації майна, яке не було належним чином задеклароване або ж його походження є сумнівним. Податкова амністія полягає у застосуванні нижчих або ж взагалі незастосуванні до декларованих сум ставок податків.

3. Проведення легалізації доходів фізичних осіб в Україні повинно передбачати чітке визначення кола відповідальності, від якої звільнятимуть суб'єкти «разового» чи «нульового» декларування з урахуванням рекомендацій FATF. Тобто звільненням від відповідальності лише за

економічні злочини і недопустимість легалізації доходів від фінансування тероризму, торгівлі людьми, наркотиками, корупції. Гарантія з непереслідування можлива лише щодо відповідальності за порушення податкового законодавства, якщо ж буде виявлено, що доходи отримані від результатів злочинної діяльності (пограбування, вбивство), тоді амністія не застосовуватиметься.

4. Доцільно розробити програмне забезпечення для реалізації можливості подання «нульової декларації» в електронному вигляді, яка буде у вільному доступі на сайті ДФС України обов'язково з інформаційною кампанією мають надаватися професійні послуги щодо роз'яснення порядку декларування. Для надання професійних послуг платникам податків які бажають взяти участь у податковій амністії, необхідно вжити заходів щодо створення інституту податкових консультантів.

5. Основним недоліком у податковій амністії та легалізації в країнах СНД була необхідність подання спеціальних декларацій у паперовому вигляді, що потребує додаткового ресурсу на їхнє прийняття. Разом з тим достовірність інформації в таких деклараціях покладається на платника податку, а контролюючі органи не мають права проводити інвентаризацію майна фізичних осіб. Таким чином, інформація із спеціальних декларацій є базою для використання непрямих методів доходів та витрат і захистом платника податку від відповідальності у разі отримання податковим органом за допомогою міжнародного обміну інформації про наявні доходи та майно за кордоном.

6. Досвід проведення кампаній з легалізації доходів та майна у формі податкових амністій у практиці країн членів СНД (Казахстан, Росія, Молдова) переконує в необхідності забезпечення, з одного боку, чітких гарантій для суб'єктів декларування стосовно непритягнення їх до будь-яких видів відповідальності за відповідні фінансові правопорушення у минулому, а з іншого – посилення заходів контролю та збільшення відповідальності за ухилення від сплати податків, що повинно бути широко розповсюджено ЗМІ.

У суспільстві не повинна формуватися думка про те, що таким чином злочинці уникнуть відповідальності не економічні злочини (зокрема, корупційні, торгівлю людьми, тероризм).

7. Розвиток електронних технологій та їхнє використання фізичними особами й підприємствами зробив можливим створення доступного для всіх платників податків автоматизованого декларування, яке є зрозумілим для всіх, покращує розуміння закону та прозорість у відносинах між платником податків і податковими органами. Також при цьому забезпечується реалізація права платника податків на отримання всієї інформації про себе, що є в податкових базах даних. Е-декларування скорочує витрати платників та податкових органів на адміністрування податкових декларацій, що відображується на якості послуг.

8. Загальне декларування громадян застосовується в багатьох країнах світу, зокрема в США, Німеччині, Франції, Швейцарії, Італії, Данії, Фінляндії, Швеції, Австралії, Новій Зеландії, Сінгапурі, Чилі. Усі ці країни мають свої підходи до вирішення питання отримання та перевірки податкових декларацій від майже всього населення. Тут можливе і обмеження кола осіб, які обов'язково подають декларацію, певними майновими рамками чи за видом доходів (що є доволі складно) або шляхом реалізації науково-технічного прогресу в оподаткуванні (електронні сервіси, попередньо заповнені декларації тощо).

9. Для запровадження загальнообов'язкового декларування фізичних осіб за допомогою е-сервісів важливим є захист інформації про платника податків та використання ним такої інформації. Це питання не врегульовано ПКУ як правового режиму інформації, що міститься в податковій декларації. Така інформація не є конфіденційною, не є комерційною таємницею, а статус її як службової не захищає особу від втручання в особисте життя третіх осіб. ПКУ визначає інформацію з обмеженим доступом лише інформацію з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків (далі – ДРФО):

– запровадження інституту податкових консультантів, які будуть каталізатором загальнообов'язкового декларування доходів, та усунуть можливість помилок у деклараціях, які подаватимуться через них;

– проведення разової податкової амністії як компенсаційного заходу за посилення контрольних заходів та відповідальності;

– поступовий перехід до подання частково попередньо заповнених декларацій, шляхом визначення груп платників податків, які планово залучатимуться до такого декларування, з реалізацією права самостійно перейти на подання попередньо заповнених декларацій.



## ВИСНОВКИ

У дисертації на основі компаративістського аналізу правового регулювання декларування доходів фізичних осіб в Україні та країнах СНД здійснено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання – розроблено теоретичні основи правового регулювання декларування доходів, визначено ряд наукових понять та категорій, запропоновано напрями розвитку правового регулювання декларування доходів фізичних осіб. У результаті сформульовано ряд висновків, основні з них такі:

1. Сучасний стан економічних відносин держави та фізичних осіб відображається у формі декларування доходів. Реальний стан показує, що декларування не надає можливості контролювати доходи громадян, а громадянам – реалізовувати свої права. Процес декларування є недостатньо врегульованим і потребує змін у законодавстві для відпрацювання як форм, так і процедур складання, подання, прийняття та обробки декларацій. Україна та країни СНД мають однакові основи для розбудови свого законодавства, а тому порівняльний аналіз подібних правових систем дозволив краще зрозуміти, як правильно запроваджувати та удосконалювати новації у сфері правового регулювання декларування доходів фізичних осіб, виявити недосконалі положення та прогалини вітчизняного законодавства та визначити напрями реформування системи декларування в Україні.

2. Аналіз нормативно-правового регулювання декларування надав можливість виділити такі етапи становлення правового регулювання декларування доходів фізичних осіб в Україні:

перший етап – встановлення податку на прибуток громадян – 1991–1996 рр.;

другий етап – закріплення у Конституції України одночасно з обов'язком сплати податку обов'язку з подання до податкових органів декларації про майновий стан та доходи – 1996–2003 рр.;

третій етап – прийняття Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб», що визначив умови та порядок затвердження податкової декларації та основні вимоги до неї – 2003–2010 рр.;

четвертий етап – прийняття Податкового кодексу України, який значно розширив можливості для організованого правового регулювання декларування доходів фізичних осіб, а також визначив додаткові можливості щодо подання звітності в електронному вигляді – з 2011 року;

п'ятий етап – правове врегулювання електронного кабінету платника податків у ПКУ та заборона контролюючим органам в односторонньому порядку розривати договори про прийняття електронної звітності від платників податків.

3. Правове регулювання режиму податкової декларації є одним із ефективних способів закріплення податкових правовідносин, що певним чином зумовлює виникнення демократичних відносин між державою та громадянином, є одночасно засвідченням волі платника податків і фіксацією обов'язку держави перед громадянами. У податковому законодавстві країн СНД немає єдиного підходу щодо визначення понять «податкова звітність» та «податкова декларація». Проте поняття «податкова декларація» є вужчим за своїм змістом та значенням, оскільки податкова звітність є поняття більш динамічне і характеризує сукупність процедур, пов'язаних з рядом звітних документів та формується на підставі загальних принципів системи оподаткування країн СНД.

4. Податкова декларація та розрахунок є різними документами та мають своє окреме призначення в законодавстві країн СНД. Податкова декларація як документ характеризується такими ознаками: має свою конкретно визначену форму, що залежить від податку; систему даних, необхідну для заповнення; додатки; що є невід'ємною частиною податкової декларації; строки подання; порядок заповнення та подання до податкових органів; містить перелік усіх основних даних, необхідних для обчислення та нарахування податку.

Податкова декларація – це документ з нормативно закріпленою формою, обов’язковий для подання платником податку з метою узгодження податкового зобов’язання у визначені законом строки до уповноваженого контролюючого органу, зобов’язаного її прийняти.

5. Подання податкових декларацій до податкових органів прийнято називати декларуванням, водночас саме визначення декларування відсутнє в податковому законодавстві. З положень податкового законодавства країн СНД впливає розуміння поняття «податкове декларування» як заповнення даних податкової декларації. Використання цього терміна застосовується для характеристики сукупності процедур з приводу прийняття та подання податкових декларацій, внесення змін до них або ж «періоду декларування», період, протягом якого подаються декларації. Пропонуємо визначати податкове декларування так:

у вузькому значенні податкове декларування – сукупність дій уповноважених органів та декларанта з приводу складання, ведення та подання документів установленої форми, які містять результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес нарахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету;

у широкому значенні декларування – врегульована законодавством сукупність дій уповноважених органів та підпорядкованих суб’єктів з приводу складання, затвердження, ведення та подання документів установленої форми, їхнього опрацювання, аналізу та прийняття відповідних заходів реагування за результатами декларування.

6. Податкове декларування як сукупність процедур податкової звітності відбувається стадійно та включає такі процедури: затвердження податкової декларації (попри адміністративний характер потрапляє під вплив податковоправового регулювання п. 1. 1 ст. 1 ПКУ); заповнення декларацій (базуються на опрацюванні інформації з податкового обліку); подання податкових декларацій (особисто, через представника, податковим агентом в електронному чи паперовому вигляді, засобами поштового зв’язку чи

наручно); прийняття податкової звітності (як характеристика публічно-правового обов'язку контролюючого органу з адміністрування податків, зборів та митних платежів). Як специфічні правовідносини, декларування характеризується участю суб'єкта владних повноважень (податкового органу) та платника податку (зобов'язаного суб'єкта), об'єктом яких є формування, заповнення, подання та перевірка звітності. Залежно від національних особливостей податкового законодавства та інституціонального забезпечення податкове декларування характеризується відмінністю в термінах подання, порядку заповнення, порядку подання, порядку внесення змін, відповідальністю за порушення порядку декларування, встановленого законом.

7. Суб'єкти податкового декларування доходів фізичних осіб об'єктивно поділяються на владних та зобов'язаних, що відображується у співвідношенні їхніх прав та обов'язків. Суб'єктом декларування доходів фізичних осіб є суб'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність шляхом створення та контролю або заповнення та подання податкової декларації про майновий стан і доходи. Таким чином, суб'єктами податкового декларування доходів фізичних осіб є: держава в особі уповноважених органів, до виключної компетенції якої належить встановлення податків та зборів, механізму їхнього справляння, контролю та застосування заходів державного примусу; фізичні особи, що зобов'язані декларувати свої доходи, тобто будь-яка особа наділена податковою дієздатністю та отримує доходи; особи, що сприяють здійсненню декларування, до яких належать податкові агенти, представники, банківські установи.

8. Підставами для виникнення обов'язку подання податкової декларації, особисто в країнах СНД та Україні, є: отримання майнового доходу; дохід не від податкового агента; дохід із-за кордону чи наявність коштів в іноземних банках; дохід від підприємницької діяльності; дохід від провадження незалежної професійної діяльності; виїзд резидента на постійне

місце проживання в іншу країну; інші випадки, передбачені податковим законодавством.

9. Уніфікація форм декларацій на сучасному етапі лише ускладнює розуміння порядку її заповнення. Створення різних варіантів декларацій дозволяє враховувати особливості конкретного платника податків та диференціювати платників податків з метою оподаткування на різні групи відповідно до видів доходів, рівня доходів, сімейних чи одиноких, з дітьми та ін. Завдяки цьому вдається ефективно розподіляти пільги і відрахування та ефективно проводити податкову політику щодо оподаткування доходів фізичних осіб. Таку практику використовують у США, Німеччині, Фінляндії, Данії, Австралії. Правозастосовна практика цих країн не визначає проблемною наявність різних форм податкової декларації з одного податку. Серед країн СНД подібну позицію займає Казахстан. Таким чином, потрібно не скорочувати кількість додатків, збільшуючи обсяг позицій клітинок у формі податкової декларації, а розробити окремі декларації для підприємця, особи, яка провадить незалежну професійну діяльність, фізичної особи – людини. Далі їх можна поділити за рівнем доходів. Урахування індивідуальних особливостей груп платників податків дозволить успішно реформувати систему оподаткування в цілому не однобоко з точки зору фіскального інтересу, а з урахуванням інтересів платників податків. За загальною практикою країн СНД, незалежна професійна діяльність не є підприємницькою, тому запропоновано визначати її як діяльність фізичних осіб, що володіють спеціальними професійними знаннями, кваліфікацією чи навичками, спрямовану на задоволення суспільних потреб, і через морально-етичні та організаційні особливості законодавством визначається як непідприємницька.

10. Декларування доходів посадових осіб у країнах СНД має суттєві відмінності, що зумовлено необхідністю пошуку дієвих засобів боротьби з корупцією та відсутністю в деяких з них транспарентності. Міжнародні антикорупційні стандарти щодо декларування доходів та майна публічних

осіб та осіб, що виконують функції держави, полягають у запровадженні антикорупційного декларування, які поширюються на членів сімей декларантів, оприлюдненні декларацій з визначенням інформації, яка не підлягає опублікуванню, створенні незалежного органу за моніторингом декларацій та щодо бази антикорупційних декларацій, запровадженні відповідальності за декларування недостовірної інформації. Форма антикорупційної декларації повинна відповідати таким вимогам: чітко визначена форма та зміст; наявність інструкцій і роз'яснень на рівні уповноваженого органу з формування та реалізації антикорупційної політики; не перевантаження зайвою інформацією, яка не передбачена положеннями фінансового контролю та щодо конфлікту інтересів у антикорупційному законі, а також збір і обробка якої не має на меті антикорупційний контроль доходів та інтересів декларанта.

11. Запровадження загальнообов'язкового декларування потребує удосконалення правового регулювання і забезпечення платникам податків можливості показати свої доходи, які раніше не були задекларовані без застосування відповідальності. Досвід податкової амністії, зокрема позитивний, мають країни СНД з подібними українській системами оподаткування. Крім того, деякі з країн реалізують програму або поодинокі кроки, результатом яких має стати загальнообов'язкове декларування доходів фізичних осіб.

12. Проведення легалізації доходів фізичних осіб в Україні повинно передбачати чітке визначення кола відповідальності, від якої звільнитимуться суб'єкти «разового» чи «нульового» декларування з урахуванням рекомендацій FATF. Гарантія щодо непереслідування повинна бути можливою лише щодо відповідальності за порушення податкового законодавства, якщо ж буде виявлено, що доходи отримані від результатів злочинної діяльності (пограбування, вбивство), тоді амністія не застосовуватиметься. Для отримання потрібного ефекту від запровадження податкової амністії з урахуванням досвіду країн СНД та інших країн світу

необхідно: максимально спростити форми «нульової декларації», механізми її подання в електронному вигляді платниками податків до уповноваженого органу та надання допомоги фізичним особам при її заповненні шляхом надання консультацій; проводити ефективну інформаційну кампанію в ЗМІ, розробити пояснення щодо порядку заповнення та подання; забезпечити гарантії використання «нульової декларації» в електронному вигляді як доказу в кримінальному чи адміністративному судочинстві; забезпечити правовий захист інформації, що міститься в декларації, шляхом надання їй статусу «конфіденційної»; забезпечити механізм ефективного захисту платника податків у випадку, якщо орган досудового слідства не бере до уваги «нульову декларацію» як доказ звільнення від відповідальності у справі з приводу притягнення до відповідальності, від якої особа звільнена законом про амністію; визначити оптимальний рівень майна, яке має особа, що не подавала «нульову декларацію», з метою застосування методу доходів та витрат; посилити контрольні-наглядові заходи й відповідальність за економічні злочини та правопорушення, на які розповсюджувалась амністія.

13. Загальнообов'язкове декларування доходів фізичних осіб дозволить актуалізувати інформацію, необхідну для протидії зловживанням у податковій сфері, не порушуючи при цьому конституційних прав людини та громадянина. Для реалізації загальнообов'язкового декларування виходячи з досвіду країн СНД та країн ОЕСР необхідно: затвердити стратегію розвитку податкових органів, у якій передбачити перехід на електронне урядування; забезпечити на законодавчому рівні захист інформації платників податків в електронних сервісах податкових органів; відмінити відповідальність за порушення строків подання декларації, якщо вона подається в електронному вигляді; запровадити інститут податкових консультантів.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Актуальні питання науки фінансового права : монографія /за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2010. – 464 с.
2. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування : монографія / [за редакцією Новицького А. М., Лисенка В. В., Швабія К. І.]. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 556 с.
3. Алексеєнко Л. М. Економічний словник: банківська справа, фондовий ринок (українсько-англійсько-російський тлумачний словник) / Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко, А. І. Юрекевич. – К. : Видавничий будинок «Максимум»; Тернопіль «Економічна думка», 2000. – 592 с.
4. Алибеков С. Т. Налоговое право Республики Казахстан (Общая и Особенная части) : учебник / С. Т. Алибеков. – 2-е издание, дополн. и исправл. – Алматы, 2013. – 991 с.
5. Андрущенко В. Л. Моральноетичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – 384 с.
6. Бабін І. І. Правовий статус податкового агента як суб'єкта податкового права / І. І. Бабін // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2014. – Вип. 728: Правознавство. – С. 99–102.
7. Барановський О. Проблеми власності та легалізації капіталів і доходів в Україні / О. Барановський // Національна безпека і оборона. – 2004. – № 2. – С. 2–13.
8. Барихин А. Б. Большой юридический энциклопедический словарь / А. Б. Барихин. – М. : Книжный мир, 2000. – 720 с.
9. Белова Т. А. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права : дисс. ... кандидата юрид. наук : 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право / Белова Татьяна Александровна ;



Саратовская государственная юридическая академия. – Саратов, 2015. – 204 с.

10. Белых В. С. Налоговое право России : краткий учебный курс / В. С. Белых, Д. В. Винницкий. – М. : НОРМА, 2004. – 458 с.

11. Богославец Т. Н. Формирование системы налога на доходы физических лиц / Т. Н. Богославец // Вестник Омского университета. – 2008. – № 4. – С. 15–18.

12. Большой юридический словарь / под ред. А. Я. Сухарева, В. Е. Крутских. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 704 с.

13. Буланже М. Из истории подоходного налога и налога на прибыль [Электронный ресурс] / М. Буланже // Налоговый вестник. – Режим доступа : <http://www.nalvest.com/nv-articles/detail.php?ID=21595>

14. Бутко П. Є. Правовий статус фізичних осіб платників податків : дис. ... кандидата юр. наук : 12.00.07 / Бутко Павло Євгенович. – Ірпінь, 2013. – 189 с.

15. Бутко П. Є. Правосуб'єктність фізичних осіб – платників податків / П. Є. Бутко // Держава та регіони. – 2013. – №1(39). – С. 75–78. – (Серія «Право»).

16. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України / [за заг. ред. Л. Л. Тарангул]. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2012. – 532, [364–384] с.

17. В Азербайджане изменился механизм налогообложения частных нотариусов / Ассоциация содействия развитию гражданского общества [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://avciya.az/ru/index.php?newsid=22273>

18. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права / Д. В. Винницкий. – М. : НОРМА, 2000. – 192 с.

19. Гай Нижник П. П. Фінансова політика уряду Української Держави Гетьмана Павла Скоропадського (29 квітня – 14 грудня 1918 р.) : [монографія] / П. П. Гай Нижник. – К., 2004 – 430 с.

20. Гетьманцев Д. Глобальний дефект [Електронний ресурс] / Д. Гетьманцев // Зеркало недели. – 2016. – № 37, 14 жовтня. – Режим доступу: <http://gazeta.zn.ua/finances/globalnyy-defekt-predstavlenyyu-minfinom-proekt-izmeneniy-v-nk-stradaet-nizkim-kachestvom-realizacii-v-celom-neplohih-idey-.html>
21. Годме П. М. Финансовое право / П. М. Годме ; пер. Р. О. Халфиной. – М., 1978. – С. 406.
22. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Головашевич Олександр Олександрович. – Х., 2007. – 193 с.
23. Государственная Налоговая Служба Республики Молдова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.fisc.md/Nerezidenti.aspx>
24. Гражданский кодекс Республики Казахстан (Общая часть), принят Верховным Советом Республики Казахстан 27 декабря 1994 года (с изменениями и дополнениями по состоянию на 27.02.2017 г.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=1006061&doc\\_id2=1006061#pos=34;-8&pos2=648;72](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1006061&doc_id2=1006061#pos=34;-8&pos2=648;72)
25. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) 1913 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://base.garant.ru/10164072/3/>
26. Грачева Е. Ю. Налоговое право : учебник / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова. – М. : Юристъ, 2005. – 223 с. (Scholae)
27. Декларації. Аналіз декларацій чиновників : Проект Канцелярської сотні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://declarations.com.ua>
28. Довідник термінів нормативно-правового забезпечення господарської діяльності в Україні : наукове видання/ [М. В. Кужельний, Т. І. Єфименко, Є. В. Калюга]; за ред. д.е.н., проф. М. В. Кужельного. – Рівне : НУВГП, 2009. – 306 с.

29. Дуравкін П. М. Податковий обов'язок: правова категорія чи наукова абстракція / П. М. Дуравкін // Державне будівництво та місцеве самоврядування : зб. наук. пр. – Х. : Право, 2014. – Вип. 27. – 284 с.
30. Единая налоговая декларация физического лица, не осуществляющего предпринимательскую деятельность (FORM STI - 100) и Порядок заполнения (вступила в силу с 22 июня 2016 года) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sti.gov.kg/STSDocuments/Sti\\_100fl080514.pdf](http://www.sti.gov.kg/STSDocuments/Sti_100fl080514.pdf)
31. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 1 / ред. кол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
32. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 2 / ред. кол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 848 с.
33. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 3 / ред. кол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 952 с.
34. Єдиний державний реєстр декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://public.nazk.gov.ua/search>
35. Загальна декларація прав людини і громадянина : від 10.12.1948 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995\\_015](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_015)
36. Зайчук О. В. Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко, за ред. О. В. Зайчука. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.
37. Збінський Є. Ф. Інститут податкової таємниці в Російській Федерації: компаративний аналіз / Є. Ф. Збінський // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – Вип. 1, Том 3. – С. 16–18. – (Серія «Юридичні науки»).
38. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік [Електронний ресурс]. – 96 с. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>

39. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2004. – С. 32–33.
40. Інститут одноразового декларування в оподаткуванні фізичних осіб та його роль в забезпеченні балансу інтересів держави та платників податків : звіт про науково-дослідну роботу : № 0113U000279 / Національний університет державної податкової служби України ; Науково-дослідний центр з проблем оподаткування (НДЦ ПО). – 175 с.
41. Історія оподаткування : навчальний посібник / Ф. О. Ярошенко, В. Л. Андрущенко, П. В. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.
42. Кансеитова А. К. Совершенствование системы налогообложения доходов физических лиц: проблемы, приоритеты и перспективы : дисс. ... доктора философии (PhD) в области экономики Казахстан: 6D050600 – экономика, теория управления / Кансеитова Акмарал Кансеиткызы ; Казахский национальный университет имени Аль-Фараби. – Алматы, 2012. – 177 с.
43. Карагусова Г. Теневая экономика: тенденции развития / Г. Карагусова // Атамура. – 2001. – № 2. – С. 22.
44. Карасева М. В. Проект НК РФ и новые явления в праве / М. В. Карасева // Хозяйство и право. – 1997. – № 4. – С. 78, 79.
45. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / С. Ф. Кечекьян. – М. : Изд-во Акад. наук СССР, 1958. – 187 с.
46. Князьков В. В. Фінансово-правове регулювання діяльності суб'єктів господарювання : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Князьков Валерій Володимирович. – К., 2014. – 232 с.
47. Коаліція громадських організацій «Декларації під контролем» закликає президента накладати вето на ухвалений законопроект #3755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ti-ukraine.org/news/oficial/5829.html>
48. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях : от 21 апреля 2003 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravo.by/main.aspx?guid=6361>

49. Кодекс Республіки Узбекистан про Адміністративну відповідальність [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://lex.uz/pages/getact.aspx?lact\\_id=97661](http://lex.uz/pages/getact.aspx?lact_id=97661)
50. Коментар Президента 11 серпня 2016 року: Повноцінне електронне декларування активів посадовців почнеться 15 серпня. Заднього ходу не допущу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/news/komentar-prezidenta-povnocinne-elektronne-deklaruvannya-akti-37847>
51. Комітет Верховної Ради України з питань бюджету : Протокол засідання : від 24 грудня 2015 року № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/publish/article?art\\_id=55087&cat\\_id=52137&search\\_param=%D0%9C%D0%B8%D1%81%D0%B8%D0%BA&searchForum=1&searchDocarch=1&searchPublishing=1](http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/publish/article?art_id=55087&cat_id=52137&search_param=%D0%9C%D0%B8%D1%81%D0%B8%D0%BA&searchForum=1&searchDocarch=1&searchPublishing=1)
52. Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти корупції [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995\\_c16](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_c16)
53. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : від 25.01.1988 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_325](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_325)
54. Конституція України : від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/254к/96>
55. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права / Н. М. Коркунов. – СПб., 1898. – 363 с.
56. Костенко Н. Ю. Налоговая тайна : научно-практическое пособие / Н. Ю. Костенко. – М., 2003. – С. 23.
57. Котюк В. О. Основи держави і права : [навч. посіб.] / В.О. Котюк. – 3-тє вид., доповн. і перероб. – К. :Атіка, 2001. – 432 с.
58. Краус Н. М. Механізм податкової взаємодії тіньового та офіційного секторів / Н. М. Краус // Економіка і регіон. – 2009. – № 4. – С. 197–202.

59. Кримінальний кодекс України : від 05.04.2001 № 2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/para3155#n3155>
60. Кримінальний процесуальний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4651-17/stru#Stru>
61. Криницький І. Є. Податкова амністія та податкова пільга: проблема співвідношення / І. Є. Криницький // Право та управління. – 2012. – № 3. – С. 228–240.
62. Криницький І. Є. Правове регулювання оподаткування майна : дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Криницький Ігор Євгенович. – Харків, 2001. – С. 105.
63. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : монографія / І. Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 460 с.
64. Кустова, М. В. Налоговое право России. Общая часть / [М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева ]; отв. ред. Н. А. Шевелева. – М. : Юристь, 2001. – С. 340.
65. Кучерявенко М. П. Колізійні проблеми Податкового кодексу України / М. П. Кучерявенко // Фінансове Право. – 2014. – № 2(28). – С. 7–10.
66. Кучерявенко М. П. Основи податкового права : навч. посіб./ М. П. Кучерявенко. – Харків : Легас, 2003. – 384 с.
67. Кучерявенко М. П. Податкове право України : академічний курс : [підручник] / М. П. Кучерявенко. – К. : Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
68. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія / М. П. Кучерявенко. – К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
69. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Т. III: Учение о налоге. – Х. : Легас, Право, 2005. – 600 с.
70. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас; Право, 2005. – С. 180–182.

71. Кучерявенко Н. П. Налоговое право / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Консум, 1998. – 447 с.
72. Лега О. В. Податкова звітність: еволюція визначення / О. В. Лега // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 3[41]. – С. 300–303.
73. Легализация имущества [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pwc.kz/en/PwC%20News/tax-alerts/special-alert-14-rus.pdf>
74. Литвин О. В. Детермінанти корупційних правопорушень у розрізі протидії корупції в податкових органах / О. В. Литвин // Міжнародний юридичний вісник. – 2014. – № 1(1). – С. 115–121.
75. Литвин О. В. Органи Державної фіскальної служби України як суб'єкти надання адміністративних послуг / О. В. Литвин // Малий та середній бізнес (право, держава, економіка). – 2014. - № 3–4 (58–59). – С. 82–88.
76. Литвин О. В. Правові засади протидії корупції в діяльності органів Державної фіскальної служби України у світлі європейської інтеграції / О. В. Литвин // Адаптація законодавства України до права Європейського Союзу : науково-практичний юридичний журнал. – К., 2016. – № 2. - С. 76–83.
77. Мазурик О. Ф. Правовий статус податкового агента : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юр. наук : спец.: 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / О. Ф. Мазурик. – М. : Харків, 2010. – 42 с.
78. Мамедов З. А. Частный нотариат в Азербайджане / Институт философии, социологии и права Национальной академии наук, Азербайджан [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/16\\_ADEN\\_2011/Pravo/9\\_88817.doc.htm](http://www.rusnauka.com/16_ADEN_2011/Pravo/9_88817.doc.htm)
79. Маринчак Є. С. Податкова правосуб'єктність фізичних і юридичних осіб / Є. С. Маринчак // Журнал східноєвропейського права. – 2016. – № 23. – С. 39–50.
80. Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия

массового уничтожения : Рекомендации ФАТФ ; пер. с англ. – М. : Вече, 2012. – 176 с.

81. Миронов О. О. Особенности правоспособности в Советском государстве / О. О. Миронов // Вопросы теории государства и права. – Саратов, 1969. – Вып 1. – С. 154.

82. Митний кодекс України : офіційне друковане видання // Голос України. – 2012. – № 73–74, 21 квітня.

83. Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Мінаєва О. М. – Харків, 2007. – 201 с.

84. Міністерство фінансів України : офіційна веб-сторінка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>

85. Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Атлантика-Пресс, 1997. – 532 с.

86. Налоги и налогообложение / под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – 4-е изд. – СПб. : Питер, 2003. – 573 с.

87. Налоги и налогообложение в Азербайджане : учебник для вузов / А. Ф. Мусаев, М. М. Садыгов, Р. Б. Магерамов, Р. А. Салаев. – Баку, 2005. – 901 с.

88. Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М. В. Карасева (Сенцова), Д. М. Щекин. – М. : Волтерс Клувер, 2009. – 336 с.

89. Налоговое управление США в электронной форме (Form 8453, U.S. Individual Income Tax Transmittal for an IRS e-file Return). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.irs.gov/russian/> Page Last Reviewed or Updated: 15-Aug-2016

90. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики : утвержден Законом Азербайджанской Республики : от 11 июля 2000 года № 905-IQ : с изменениями и дополнениями : по состоянию на 28.10.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30414629#pos=1143;-125](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30414629#pos=1143;-125)



91. Налоговый кодекс Грузии [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://matsne.gov.ge/en/document/download/1043717/72/en/pdf>
92. Налоговый кодекс Кыргызской Республики : от 17 октября 2008 года № 230 : с изменениями и дополнениями : по состоянию на 18.11.2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://online.adviser.kg/Document/?doc\\_id=30355506&page=9](http://online.adviser.kg/Document/?doc_id=30355506&page=9)
93. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть) : от 29 декабря 2009 г. № 71-3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalog.gov.by/ru/section5-tc/>
94. Налоговый кодекс Республики Молдова : от 24 апреля 1997 года № 1163-ХІІІ : с изменениями и дополнениями по состоянию : на 28.07.2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30398075#pos=1;-173](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30398075#pos=1;-173)
95. Населення України станом на 01.01.2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/ds/kn/kn\\_u/kn0113\\_u.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/ds/kn/kn_u/kn0113_u.html)
96. Насіров Р. М. Реформування податкової системи України / Р. М. Насіров // Фінанси України. – 2015. – № 3. – С. 7–17.
97. Насіров Р. М. Декларування доходів: як змінюється Україна / Р. М. Насіров [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.epravda.com.ua/columns/2016/06/2/594630/>
98. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України [Текст] : в 3 т. Т. 1. – К. : Мін. фін. України, 2010. – 448 с.
99. Невмержицький Є. В. Боротьба з корупцією в Україні: порівняльно-правовий аспект / Є. В. Невмержицький // Історико-політичні студії : зб. наук. праць / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана», Ін-т історії українського суспільства ; голова ред. кол. І. Д. Дудко. – К. : КНЕУ, 2014. – № 2. – С. 110–122.
100. Никифорчук Д. Й. Вимір та оцінювання рівня корупції в Україні / Д. Й. Никифорчук, О. Ю. Бусол // Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ. – 2013. – № 1. – С. 179–178.

101. Новицький А. М. Легалізація коштів, з яких не було сплачено податки : науково-практичне видання / А. М. Новицький, Т. А. Коляда, Л. М. Касьяненко. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2007. – 158 с.
102. Новицький А. М. Правові основи формування інститутів інформаційного суспільства в Україні: теорія та практика : дис. доктора юридичних наук / А. М. Новицький ; Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2012. – 485 с.
103. Нужна ли нам повторная налоговая амнистия? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://finam.info/news/nugna-li-nam-povtornaya-nalogovaya-amnistiya/>
104. О внесении изменения и дополнении в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения : Закон Республики Казахстан : от 28 ноября 2014 года № 257-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.uchet.kz/view/117900/>
105. О внесении изменения в статью 1 Федерального закона «О минимальном размере оплаты труда» : Федеральный закон : от 01.12.2014 № 408-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_171575/#p23](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171575/#p23)
106. О декларировании и контроле за доходами и имуществом лиц, исполняющих ответственные государственные должности, судей, прокуроров, государственных служащих и некоторых руководящих работников : Закон Республики Молдова : от 19 июля 2002 года №1264-XV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=342780&lang=2>
107. О декларировании физическими лицами доходов и имущества : Закон Республики Беларусь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.pravo.by/pdf/2003-8/2003-8\(037-084\).pdf](http://www.pravo.by/pdf/2003-8/2003-8(037-084).pdf)
108. О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный Закон РФ : от

08.06.2015 № 140-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_180745/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_180745/)

109. О Концепции перехода к всеобщему декларированию доходов и имущества гражданами Республики Казахстан и лицами, имеющими вид на жительство, и утверждении Плана мероприятий по переходу к всеобщему декларированию доходов и имущества гражданами Республики Казахстан и лицами, имеющими вид на жительство : Постановление Правительства Республики Казахстан : от 23 сентября 2010 года № 975 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://adilet.zan.kz/rus/docs/P100000975>

110. О налогах и других обязательных платежах в бюджет : Кодекс Республики Казахстан : от 10 декабря 2008 года № 99-IV (с изменениями и дополнениями на 26.07.2016) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30366217](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217)

111. О несовместимости интересов и коррупции на публичной службе : Закон Грузии : от 17/10/1997 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://matsne.gov.ge/ru/document/view/33550>

112. О повышении размеров заработной платы, пенсий, стипендий и социальных пособий : Указ Президента Узбекистана : № УП-4672 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [fmc.uz/legisl.php?id=mrzp\\_118400](http://fmc.uz/legisl.php?id=mrzp_118400)

113. О подоходном налоге : Закон Республики Армения. Принят 22.12.2010 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=4056&lang=rus>

114. О противодействии коррупции : Закон Республики Казахстан : от 18 ноября 2015 года № 410-V : с изменениями и дополнениями от 22.01.2016 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=33478302](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=33478302)

115. О противодействии коррупции : Федеральный Закон Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102126657>

116. Об амнистии граждан Республики Казахстан, оралманов и лиц, имеющих вид на жительство в Республике Казахстан, в связи с легализацией ими имущества : Закон Республики Казахстан : от 30 июня 2014 года № 213-V : с изменениями дополнениями по состоянию на 29.03.2016 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=31573214#pos=66;-209](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31573214#pos=66;-209)
117. Об амнистии и легализации недекларированных налоговых обязательств и имущества : Закон Грузии : от 24 декабря 2004 года № 821-вс [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://matsne.gov.ge/ru/document/download/28768/0/ru/pdf>
118. Об установлении размера месячной минимальной заработной платы : Постановление Совета Министров Республики Беларусь : от 9 декабря 2014 г. № 1151 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/postanovlenie-soveta-ministrov-rb-ot-091>
119. Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. - М., 1905. – Вып. I: Учение об обыкновенных доходах. - С. 244.
120. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Н. Ю. Онищук. – Харків, 2010. – 28 с.
121. Отчетность через Интернет : ИнфоТеКС-Интернет Траст [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://iitrust.ru/region/otchetnost/>
122. Панчук А. Генезис категорії «податковий кредит» / А. Панчук // Вісник КНЕУ. – 2011. – № 4. – С. 23–31.
123. Пархоменко-Цироциянц С. В. Питання визначення віку настання дієздатності фізичної особи у податковому законодавстві / С. В. Пархоменко-Цироциянц // Актуальні проблеми держави і права. – Одеса : Юридична література, 2009. – № 46. – С. 331–335.

124. Пепеляев С. Г. Налогообложение доходов и прибыли : учебное пособие / С. Г. Пепеляев, С. А. Сосновский ; под. об. ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2015. – 192 с.
125. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платника податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Перепелиця Марія Олександрівна. – Харків, 2007. – 184 с.
126. Пети В. Антология экономической классики / В. Пети, А. Смит, Д. Рикардо ; предисл. И. А. Столярова. – М. : МП «ЭКОНОВ», «КЛЮЧ», 1993. – 475 с.
127. Погорецький М. А. Удосконалення механізму декларування доходів та витрат осіб, уповноважених на виконання функцій держави, та членів їх сімей, як один із чинників зниження рівня корупції в Україні / М. А. Погорецький, О. Ю. Бусол // Вісник Національної академії прокуратури України. – 2009. – № 2. – С. 85–92.
128. Податки у термінах і визначеннях : короткий словник-довідник податківця / упоряд. Ю. В. Бондар [та ін.] ; голова ред. кол. П. В. Мельник. – К. : ДП «ІВЦ ДПА України», 2008. – 736 с. – (Бібліотека журналу «Вісник подакової служби України»).
129. Податкове право України : навч. посіб. ; за ред. О. П. Гетманець, О. М. Шуміла / О. П. Гетманець, О. М. Шуміло, О. В. Покотаєва та ін. – К. : Хай-Тек Прес, 2013. – 432 с.
130. Податковий кодекс Російської Федерації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://base.garant.ru/10900200/>
131. Податковий кодекс Таджикистану : від 17.09.2012 №901 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.andoz.tj/index.php/ru/zakonodatelstvo/nalogovyj-kodeks-rt>
132. Податковий кодекс Узбекистану [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.lex.uz/Pages/GetAct.aspx?lact\\_id=1286689](http://www.lex.uz/Pages/GetAct.aspx?lact_id=1286689)

133. Податковий кодекс України : Закон України : від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. - № 13, № 13–14, № 15–16, № 17. - 556 с., ст. 112.
134. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х., 2011. – Ч. 1. – С. 316–317.
135. Поплічева Н. Г. Роль держави в запровадженні фінансової амністії / Н. Г. Поплічева [Електронний ресурс] // Теорія та практика державного управління. – 2010. – № 3. – С. 1–8. – Режим доступу : [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Trpu/2010\\_3/doc/3/19.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Trpu/2010_3/doc/3/19.pdf)
136. Популярна юридична енциклопедія / кол. авт.: В. К. Гіжевський, В. В. Головаченко, В. С. Ковальський (кер.) та ін. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
137. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва : від 25.07.2012 № 2а-6518/12/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/25497435>
138. Правознавство : навч. посіб. / [за заг. ред. В. Г. Гончаренка]. – К. : Український інформаційно-правовий центр, 2002.
139. Представление декларации в электронной форме [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.nalog.ru/rn77/ip/interest/tax\\_accounts/dek\\_el/](https://www.nalog.ru/rn77/ip/interest/tax_accounts/dek_el/)
140. Про банки і банківську діяльність : Закон України : від 07.12.2000 № 2121-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. - № 5, 9 лютого. - Ст. 30.
141. Про доступ до публічної інформації : Закон України : від 13.01.2011 № 2939-VI // Верховної Ради України. – 2011. - № 32, 12 серпня. - С. 1491, ст. 314.
142. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України : від 22.05.2003 № 851-IV // Верховної Ради України. – 2003. - № 36, 5 вересня. - Ст. 275.

143. Про запобігання корупції : Закон України : від 14.10.2014 № 1700-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 49, 5 грудня. - Ст. 2056.
144. Про затвердження Інструкції про прибутковий податок з громадян ГДПІ України : від 21.04.1993 № 12 / Мінфін України [Електронний ресурс] : втратив чинність. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0064-93/page7>
145. Про затвердження Порядку застосування норм пунктів 102.6–102.7 статті 102 Податкового кодексу України : наказ ДПА : від 24.12.2010 № 1044 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0084-11>
146. Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення» : наказ Мінфіну : від 19.06.2015 № 579, зареєстрований у Мін'юсті 07.07.2015 за № 800/27245 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0800-15>
147. Про захист персональних даних : Закон України : від 01.06.2010 № 2297-VI // Верховної Ради України. – 2010. - № 34, 27 серпня. - Ст. 481.
148. Про інформацію : Закон України : від 02.10.1992 № 2657-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. - № 48, 1 грудня. - Ст. 650.
149. Про першочергові заходи щодо детінізації економіки та протидії корупції : Указ Президента України : від 18.11.2005 № 1615/2005: втратив чинність // Урядовий кур'єр. – 2005. - № 222, 22 листопада.
150. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України : від 22.05.2003 № 889-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37, 12 вересня. - Ст. 308.
151. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України : від 21.12.2000 № 2181-III : втратив чинність // Відомості Верховної Ради України. – 2001. - № 10, 9 березня. – Ст. 44.

152. Про прибутковий податок з громадян : Декрет КМУ : від 26.12.1992 № 13-92 : втратив чинність // Відомості Верховної Ради України. – 1993. - № 10, 9 березня. – Ст. 77.
153. Про систему оподаткування : Закон УРСР : від 25.06.1991 №1251-ХІІ : втратив чинність // Відомості Верховної Ради України. –1991. -№ 39.-Ст. 510.
154. Проблеми удосконалення законодавства та практики протидії податковим злочинам : [монографія] / А.В. Головач, О. В. Литвин [та ін.]. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2013. – 200 с.
155. Прогнозы Минфина подтвердились // Деловая неделя. – 2001. – 20 июля. – С. 6.
156. Продан М. Свідоме декларування своїх доходів та сплата податків українцями – вірний шлях до побудови європейського суспільства [Електронний ресурс] / М. Продан. – Режим доступу : <http://vin.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/181886.html>
157. Протасов В. Н. Теория права и государства. Проблемы теории права и государства. Вопросы и ответы / В. Н. Протасов. – М. : Новый Юрист, 1999. – 240 с.
158. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень ст. 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) : від 02.11.2004 № 15-рп/2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-04>
159. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України) : від 12.06.2012 № 13-рп/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v013p710-12>
160. Романюк Б. В. Світовий досвід створення та функціонування інституцій з попередження та боротьби з корупцією / Б. В. Романюк //



Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2010, 22: 3-12.

161. Рядінська В. О. Правове забезпечення становлення та розвитку системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... доктора юридичних наук : 12.00.07 / Рядінська Валерія Олександрівна. – Київ, 2015. - 569 с.

162. Рядінська, В. О. Перспективи запровадження амністії капіталів в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду / В. О. Рядінська // Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». Т. 14 / голов. ред. С. В. Ківалов ; МОН України, НУ «ОЮА». – Одеса : Юрид. л-ра, 2014. – С. 402–410.

163. С 1 мая минимальная зарплата в Молдове вырастет на 15 % [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.blackseanews.net/read/98918>

164. Сайт Національного банку Республіки Казахстан [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nationalbank.kz/>

165. Самсін І. Л. Співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» в законодавстві України / І. Л. Самсін // Вісник Верховного Суду України. – 2011. – № 9(133). – С. 34–38.

166. Сараев Н. В. О некоторых вопросах применения законодательства России о противодействии коррупции / Н. В. Сараев // Административное и муниципальное право. – 2010. – № 6. – С. 76–79.

167. Сведения о минимальной заработной плате, МРП // Юрист [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=1026672](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1026672)

168. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / О. Ф. Скакун ; пер. з рос. – Харків : Консум, 2001. – 656 с.

169. Славкова А. А. Особистий прибутковий податок: зарубіжний досвід адміністрування / А. А. Славкова // Фінанси, облік, аудит. – 2013. – Випуск 1 (21). – С. 219–228.

170. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д.ю.н., проф. Л. К. Воронової. – 2-е вид., переробл. і доповн. – К. : Алерта, 2011. – 558 с.
171. Соколов А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – С. 91–92.
172. Соловьев И. О некоторых элементах государственной политики Итальянской Республики в сфере налогообложения / И. Соловьев // Финансовое право. – 2012. – №10. – С. 87–93.
173. Стамбульський план дій з боротьби проти корупції для Азербайджану, Вірменії, Грузії, Казахстану, Киргизської Республіки, Російської Федерації, Таджикистану та України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/countries/ukraine/43846543.pdf>
174. Стародуб Д. М. Міждержавний обмін інформацією в системі протидії агресивному податковому плануванню / Д. М. Стародуб // Малий і середній бізнес (право, держава, економіка). – К. : Інститут законодавчих передбачень і правової експертизи, 2015. – № 3–4 (62). – С. 150–156.
175. Стародуб Д. М. Особливості правового статусу суб'єктів податкового декларування доходів фізичних осіб / Д. М. Стародуб // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – Ірпінь, 2013. – № 4. – С. 89–94.
176. Стародуб Д. М. Правове регулювання декларування доходів фізичних осіб: ретроспективний аналіз / Д. М. Стародуб // Фінансове право. – Ірпінь.: Науково-дослідний інститут фінансового права, 2014. – Випуск №4.– С. 36–38.
177. Стародуб Д. М. Правовий статус податкової декларації: порівняльний аспект / Д. М. Стародуб // Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2013. – Випуск 62. – С. 251–258.
178. Стародуб Д. М. Проблеми декларування доходів фізичних осіб в Україні та країнах СНД / Д. М. Стародуб // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів : матеріали V

- науково-практичної конференції, м. Ірпінь, 31.10.2013. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2013. – С. 475–479.
179. Стародуб Д. М. Щодо визначення поняття «Податкове декларування» / Д. М. Стародуб // Фінансове право. – Ірпінь : Науково-дослідний інститут фінансового права, 2014. – Випуск №1. – С. 26–29.
180. Стародуб Д. Організаційний аспект визначення оптимальної чисельності територіальних органів Державної фіскальної служби України / Д. М. Стародуб, Н. Борейко // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – Ірпінь, 2014. – № 4. – С. 34–40.
181. Суббот А. І. Забезпечення контролю і обліку великих платників податків / А. І. Суббот, Н. М. Гончарук // Віче. – 2013. – № 24. – С. 20–22.
182. Суббот А. І. Особливості правового регулювання контролю трансфертного ціноутворення у відносинах великих платників податків / А. І. Суббот // Віче. – 2014. – № 6 (362). – С. 2–7.
183. Суббот А. І. Фінансування правоохоронних органів як засіб адміністративно-правового забезпечення особистої безпеки їх працівників / А. І. Суббот // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2014. – № 7 (153). – С. 100–106.
184. Сучасна правова енциклопедія / О. В. Зайчук, О. Л. Копиленко, Н. М. Оніщенко [та ін.] ; за заг. ред. О. В. Зайчука ; Ін-т законодавства Верховної Ради України. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 384 с.
185. Тацій В. Правові засоби детінізації економіки / В. Тацій // Вісник НАН України. – 2001. – № 4.
186. Теорія держави і права : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / за заг. ред. О. В. Петришин – Х. : Право, 2014.
187. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 741–748. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11tvicpp.pdf>

188. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами ООН [Электронный ресурс]. – Нью-Йорк, 2013. – 579 с. – Режим доступа : [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateRu.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf)
189. Тропская С. С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица : монография / С. С. Тропская ; предисл.: К. С. Бельский. – М. : Изд-во МГУ, 2009. – 224 с.
190. Уголовный кодекс Республики Молдова : от 18 апреля 2002 года №985-XV [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=3835#A000000435](http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=3835#A000000435)
191. Устинова Т. Д. Новая конструкция ответственности за легализацию денежных средств или иного имущества, приобретенного преступным путем / Т. Д. Устинова // Современное право. – 2002. – № 12. – С. 8–11.
192. Ушанова Н. В. Правосубъектность как сочитание возможности и действительности / Н. В. Ушанова // Правовая политика и правовая жизнь. – 2009. – №1. – С. 169–174.
193. Финансовая реформа в России / проф. П. Гензель и А. Соколов. – Москва : Вып. 3. – Петроград : тип. ред. период. изд. М-ва фин., 1917. – Вып. 1–3. – 123 с.
194. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. – М. : Наука, 1974. – 345 с.
195. Храбров А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Храбров А. О. – Х. : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 2004. – 197 с.
196. Цивільний кодекс України : від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15/print1452610345535078>

197. Чеховська І. В. Державна сімейна політика в Україні: теорія та практика реалізації : [монографія] / Ірина Василівна Чеховська. – Кам'янець-Подільський : ТОВ „Друкарня „Рута”, 2013. – 736 с.
198. Чеховська І. В. Міжнародний досвід правового регулювання сімейного оподаткування / І. В. Чеховська // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2012. – № 1 (56). – С. 148–157.
199. Чеховська І. В. Правові підстави запровадження сімейного оподаткування в Україні / І. В. Чеховська // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2011. – № 4 (55). – С. 160–168.
200. Численность населения РК [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ru.government.kz/site/news/2013/07/37>
201. Что нужно для успешного проведения налоговой амнистии? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://kapital.kz/finance/35459/chto-nuzhno-dlya-uspeshnogo-provedeniya-nalogovoj-amnistii.html>
202. Шарапова О. А. Налоговая амнистия: сравнительно-правовой и историко-правовой взгляды на проблему // Реформы и право. – 2008. – № 1. – С. 57.
203. Шахов С. В. Правове регулювання податкової звітності : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юрид. наук : 12.00.07 / С. В. Шахов. – Ірпінь, 2011. – С. 20.
204. Экономика налоговых реформ: монография / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул. – К. : Алерта, 2013. – 432 с.
205. Юридичні терміни : тлумачний словник / В. Г. Гончаренко, П. П. Андрушко, Т. П. Базова та ін.; за ред. В. Г. Гончаренка. – 2-ге вид., стереотипне. – К. : Либідь, 2004. – 320 с.
206. Я хочу представить декларацию и уплатить налог на доходы [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.nalog.ru/rn77/fl/pay\\_taxes/income/pay\\_taxes/](https://www.nalog.ru/rn77/fl/pay_taxes/income/pay_taxes/)

207. Ямпольська Ц. А. О суб'єктивних правах советських громадян и их гарантія / Ц. А. Ямпольська // Сборник вопросов сов. гос. и права. – М., 1959. – 226 с.
208. Alm J., Rath D. Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty / J. Alm, D. Rath // GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper No. 98-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ssrn.com/abstract=471321>
209. Chris Evans, Binh Tran-Nam. Pre-filled personal income tax returns: evidence from Australia electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2128397>
210. D. Starodub. Anti-corruption declaration: comparative legal analysis of Ukraine and the CIS countries/ Dmytro Starodub// *Legea și viața*. – 2016. – № 11. – С. 103–106.
211. Digital business information. Collection and use for taxation purposes [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/data\\_driven\\_tax\\_administration/index.html#p=42](https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/data_driven_tax_administration/index.html#p=42) – 64 с.
212. Doing Business 2016 Measuring Regulatory Quality and Efficiency [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2016>
213. Fisher R. Participation in Tax Amnesties: the Individual Income Tax / R. Fisher, J. Goddeeris, J. Young // *National Tax Journal*. – 1989. – Vol. 42. – №. 1. – P. 15–27.
214. Form 1040 return of annual net income of individuals 1913 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/1913.pdf>
215. In Spain, Tax Amnesty Is Put to the Test /Wharton Universia [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.wharton.universia.net/index.cfm?fa=viewArticle&id=2196&language=english>

216. Internal Revenue Code enacted by Congress in Title 26 of the United States Code (26 U.S.C.). [Электронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.irs.gov/tax-professionals/tax-code-regulations-and-official-guidance>
217. IOTA Report for Tax Administrations – Pre-Filled and Electronic Income Tax Returns. Budapest 2008 [Электронний ресурс]. – 54 p. – Режим доступу : <http://www.ujp.gov.mk/uploads//Pre-filled%20and%20Electronic%20Income%20Tax%20Returns.pdf>
218. Jeremy Pope. Confronting Corruption: The Elements of a National Integrity System (Berlin: Transparency International, 2000), 1, footnote 2.
219. Le Borgne E., Baer K. Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives / E. Le Borgne, K. Baer. – IMF, 2008. – 79 p.
220. Leonard H., Zeckhauser R. Amnesty, Enforcement and Tax Policy / H. Leonard, R. Zeckhauser // Tax Policy and the Economy; ed. by L. Summers. – 1987. – Vol. 1. – P. 55-86
221. Luitel H., Tosun M. An Examination of the Relation between State Fiscal Health and Amnesty Enactment / H. Luitel, M. Tosun // UNR Joint Economics Working Paper No. 10-009. – December 2010. – 43 p.
222. Malherbe J. Tax Amnesties / J. Malherbe. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011. – 245 p.
223. Marchese C., Privileggi F. Taxpayers' Attitudes Toward Risk and Amnesty Participation: Economic Analysis and Evidence for the Italian Case / C. Marchese , F. Privileggi [Электронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=177590>
224. Messick, R. Income и assets declarations: Issues to consider in developing a disclosure regime. – BergenU4 Issue 2009:6 – 20 p.
225. Minimum әтәк һаққı (Мінімальна заробітна плата) [http://az.wikipedia.org/wiki/Minimum\\_%C9%99m%C9%99k\\_haqq%C4%B1](http://az.wikipedia.org/wiki/Minimum_%C9%99m%C9%99k_haqq%C4%B1)
226. Nina Schanke Funnemark. Digital business information. Collection and use for taxation purposes [Электронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.iota->

tax.org/sites/default/files/pub/data\_driven\_tax\_administration/index.html#p=42 – 64 с.

227. OECD (2011), *Asset Declarations for Public Officials: A Tool to Prevent Corruption* (Russian version), OECD Publishing [Электронный ресурс]. – режим доступа: <http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/48973261.pdf> - 179 p.

228. OECD (2013), *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en> - 376 p.

229. OECD (2015), *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: DOI: [http://dx.doi.org/10.1787/tax\\_admin-2015-en](http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en)

230. Parliamentary Assembly Resolution 1165 (1998) Final version. Assembly debate on 26 June 1998 (24th Sitting) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://assembly.coe.int/nw/xml/XRef/Xref-XML2HTML-en.asp?fileid=16641&lang=en>

231. Tax Service of the Republic of Armenia: acting tax forms Annual income calculation of non-resident (Arm.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.taxservice.am/Content.aspx?itn=TICurrentTaxForms>

232. Taxpayer Bill of Rights: #10, The Right to a Fair and Just Tax System [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.irs.gov/uac/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-10-the-right-to-a-fair-and-just-tax-system> *Page Last Reviewed or Updated: 05-Apr-2016*

233. Unlocking the potential of e-government in Europe. TAX. 2016p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kmd.dk/In-English/Documents/KMDWhitePapereGovernmentTax.pdf> - 12 с.

234. Zeckhauser R., Leonard H. *Amnesty, Enforcement and Tax Policy* / R. Zeckhauser, H. Leonard [Электронный ресурс] // NBER Working Paper No. w2096. – Режим доступа: <http://ssrn.com/abstract=228006>



## ДОДАТКИ

## Додаток А. Відповідальність за порушення подання податкової декларації

Країна	Мінім. зар.плат а. 2015	Мінімальна заробітна плата у гривнях за курсом НБУ станом на 01.01.2017	Податкова відповідальність за не подання податкової звітності(декларації)	Адміністративна відповідальність	разом мін./макс.
Україна	3200	3200	170 грн., 1020 грн	51–136	221/1156
Казахстан	24459 тенге [ <sup>1</sup> ]	2090	п. 27 ст. 20 ПК РК (застосовується адміністративна відповідальність)	15 (3371 грн), 30, 45, 70 (*1982 (224,74грн) тенге=мінімальний расчетний показатель)	3371/10113,3
Росія	7500 руб. [ <sup>2</sup> ]	3521	5% від суми не сплаченого податку за кожен повний або не повний місяць, але не більше 30% і не менше 1000 руб. (стаття 119 ПК РФ)	300–500 руб (п. 15.5 КРФоАП)	519/199+30% від задекларованого податку
Молдова	2100 леїв	2854	Від 1000 леїв (1426 грн.) до 10000 (14260) леїв за всі не подані декларації (*від 200 за невчасно подані проте не більше 2000 за всі невчасно подані, від 1000 за декларації з недостовірними даними про те не більше 7000 за всі такі деклараціїст. 260 ПК РМ)	Ст. 301 <sup>1</sup> адмін кодексу Неподання податкової декларації в строки встановлені законом, тягне за собою накладення штрафу в розмірі від 6 ( 428 грн)до 12 (856 грн)умовних одиниць (50 леїв ст. 34 адмін. кодексу).	714/15116
Білорусія	265 руб. [ <sup>3</sup> ]	3763	Адміністративна відповідальність	До 3–х днів від 0,2–2 (*24 бел.руб) більше 3–х днів 2+1/5 за кожен місяць прострочення про те не більше 10 базових величин, повторно 3 базові величини за кожен місяць, але не більше 20бв	До 3–х днів 71/681 681+71 за кожен повний місяць про те не більше 6816 грн.
Азербайджан	116 AZN [ <sup>4</sup> ]	2813	40 манат(ст. 57.1 ПК Аз)	20–35 манат (ст. 257 КРАпАП)	1206/1507
Узбекистан	149 775 сум [ <sup>5</sup> ]	1190	Ст. 115 ПК Уз – платник податків – фізична особа притягується до адмін.відповідальності.	ч. 1 ст. 175 КРУпАВ 1–3 мін зар. плат. Рецидив = 3–10 мін. зар. плат.	986/2958 Повторно протягом року 2958/9860

<sup>1</sup> Сведения о минимальной заработной плате, МРП – Юрист [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=1026672](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1026672)

<sup>2</sup> Федеральный закон от 01.12.2014 N 408–ФЗ "О внесении изменения в статью 1 Федерального закона "О минимальном размере оплаты труда" (01 декабря 2014 г.) [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_171575/#p23](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171575/#p23) © КонсультантПлюс, 1992–2015

<sup>3</sup> Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 9 декабря 2014 г. № 1151 «Об установлении размера месячной минимальной заработной платы» <http://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/postanovlenie-soveta-ministrov-rb-ot-091>

<sup>4</sup> Minimum əmək haqqı (Мінімальна заробітна плата) [http://az.wikipedia.org/wiki/Minimum\\_%C9%99m%C9%99k\\_haqq%C4%B1](http://az.wikipedia.org/wiki/Minimum_%C9%99m%C9%99k_haqq%C4%B1)

<sup>5</sup> Указ Президента Узбекистана № УП-4672 “О повышении размеров заработной платы, пенсий, стипендий и социальных пособий” [http://fmc.uz/legisl.php?id=mrzp\\_118400](http://fmc.uz/legisl.php?id=mrzp_118400)

### Додаток Б. Кількість форм податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб в країнах СНД

Країна	Кількість форм	Для податкового агента	Для фізичних осіб	Для нерезидентів	Для самозайнятих
Україна[133]	2	1 (1-ДФ)	Одна декларація для всіх		
Росія[130]	3	1 (6-НДФЛ)	1 (3-НДФЛ)	3-НДФЛ для всіх	2 (3-НДФЛ, 4-НДФЛ)
Білорусія [93]	5	2	1	1	1
Азербайджан [90]	3	1	Одна декларація для всіх і одна для нотаріусів		
Казахстан [110]	5	2 (210 – нерезиденти, 200)	2 (240, 230 – анткорупційна)	2 (240, 220)	2 ( 240, 220)
Молдова [106]	6	2	1	1	2
Киргизія[92]	5	3	2	Та що і для фізичних осіб	Податок на прибуток
Вірменія[113]	4	2	1	1	1

Джерело: Складено автором на основі податкового законодавства України, Росії, Білорусії, Азербайджану, Казахстану, Молдови, Киргизії та Вірменії.

### Додаток В. Ставки податку на доходи фізичних осіб в країнах СНД

Країна	основна	Пасивні доходи	виграші	Спадщина, дарування	Підприємці
Україна [133]	18%	18%, з дивідендів 5%	18%	0%, 5%, 18% з нерезидентів	18%
Росія [130]	13%, 30% з нерезидентів (13% трудові доходи нерезидентів)	13%, 15% з нерезидентів	35%	0%, 13%, 30% з нерезидентів	13%
Білорусія [93]	13%,	16%	4%	13%	16%
Азербайджан [90]	<b>Місячний дохід:</b> до 2500 манат 14%, більше 350 манат +25% від перевищення;	<b>Річний дохід</b> До 30000 манат 14%, більше 4200 манат + 25% від перевищення	10%	Звільняються від оподаткування доходи резидентів членів сім'ї	20%, 10% для приватних нотаріусів
Казахстан [110]	<b>10%</b>	5%	10%	Звільняються від оподаткування доходи резидентів	10%
Молдова [106]	До 31140 леїв – 7%, більше 18%	6 і 15 з дивідендів, 12% роялті, 5 від здачі нерухомості в оренду, узуфрукт 10%	10%, 18%, 20%	Звільняються від оподаткування доходи резидентів	До 31140 леїв – 7%, більше 18%, 18% для приватних нотаріусів
Киргизія [92]	10%	0% резидентів, 10% з нерезидентів	До 10 розрахункових показників не оподатковуються після 10%	Звільняються від оподаткування доходи резидентів отримані від близьких родичів за виключенням доходів від підприємницької діяльності	Податок на прибуток 10%
Грузія [91]	20%	5%	Звільняються від оподаткування	Звільняються від оподаткування доходи резидентів	20%

Джерело: Складено автором на основі податкового законодавства України, Росії, Білорусії, Азербайджану, Казахстану, Молдови, Киргизії та Грузії.



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Університетська, 31  
тел./факс: +38 (04597) 60-294, e-mail: zagvid@nusta.edu.ua, ЄДРПОУ 40233365

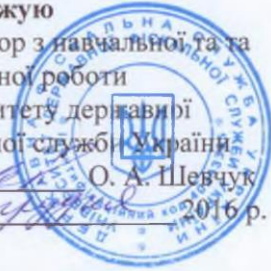
28.12.16 № 3535/01-23

на \_\_\_\_\_

Затверджую

Проректор з навчальної та  
методичної роботи  
Університету державної  
фіскальної служби України

*О. А. Шевчук*  
«28» грудня 2016 р.



**АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ**

**результатів дисертаційного дослідження Стародуба Дмитра Миколайовича  
в освітній процес**

Комісія у складі директора Навчально-наукового інституту права, доктора юридичних наук, професора Топчія В. В., завідувача кафедри фінансового права, доктора юридичних наук, професора Касьяненко Л. М., завідувача відділу методичного забезпечення та освітнього процесу О. О. Бойко-Слобожан, цим актом засвідчує, що результати дисертаційного дослідження старшого викладача кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України Стародуба Д. М. «Правове регулювання декларування доходів фізичних осіб: порівняльна характеристика України та країн СНД» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використовується у навчальній діяльності кафедри фінансового права під час проведення лекцій та практичних занять з навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право».

Члени комісії

Директор Навчально-наукового  
інституту права, д.ю.н., професор

В. В. Топчій

Завідувач кафедри фінансового права,  
д. ю. н., професор

Л. М. Касьяненко

Завідувач відділу методичного  
забезпечення та освітнього процесу

О. О. Бойко-Слобожан



Україна

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ІРПІНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ КОЛЕДЖ ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА

вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська обл., 08201, код ЄДРПОУ 22884554

факс (04597)61-334, тел.(04597)62-410

E-mail:kfek@ukr.net

„ 22 ” 12 2016 р. № 42/01-08  
 На № \_\_\_\_\_ від „ \_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Затверджую

В.о.директора Ірпінського  
державного коледжу

економіки та права коледжу

О. А. Пілевич

« 22 » 12 2016 р.

### АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ

#### результатів дисертаційного дослідження Стародуба Дмитра Миколайовича в освітній процес

Комісія у складі в.о. директора Ірпінського державного коледжу економіки та права Пілевич О. А., завідувача відділенням «Правознавство» Слюсаренко М. В., голови циклової комісії юридичних дисциплін Тарасенко О. В., цим актом засвідчує, що результати дисертаційного дослідження старшого викладача кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України Стародуба Д. М. «Правове регулювання декларування доходів фізичних осіб: порівняльна характеристика України та країн СНД» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використовується у навчальній діяльності циклової комісії юридичних дисциплін під час проведення лекцій та практичних занять з навчальних дисциплін «Податкове право» (Податок на доходи фізичних осіб), «Адміністративний процес» (Публічна служба та її адміністративно-правове регулювання), а також при написанні рефератів та курсових робіт з означених дисциплін.

Члени комісії

В.о.директора Ірпінського державного  
коледжу економіки та права

О. А. Пілевич

Завідувач відділенням  
«Правознавство»

М. В. Слюсаренко

Голова циклової комісії  
юридичних дисциплін

О. В. Тарасенко

000104



УКРАЇНА

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ  
СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул. Карла Маркса, 31, тел.(044) 492-91-57, тел./факс (04597) 60294  
email: zagvid@nusta.com.ua, webmaster@asta.edu.ua.

30.11.2015 № 3461

на \_\_\_\_\_

**Затверджую**

Заступник начальника  
Науково-дослідного центру  
з проблем оподаткування,  
доктор юридичних наук, с.н.с  
*I. V. Chukhovska* І. В. Чеховська

**Довідка**

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Стародуба Дмитра Миколайовича в науково-дослідну діяльність**

Цією довідкою засвідчується, що основні висновки і положення дисертаційного дослідження Стародуба Дмитра Миколайовича за темою «Правове регулювання декларування доходів фізичних осіб: порівняльна характеристика України та країн СНД» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використані при виконанні науково-дослідної роботи на тему «Інститут одноразового декларування в оподаткуванні фізичних осіб та його роль в забезпеченні балансу інтересів держави та платників податків» (державний реєстраційний номер 0113U000279), яка виконувалась в Науково-дослідному центрі з проблем оподаткування Національного університету ДПС України.

Надані Стародубом Д. М. матеріали використані для аналізу досвіду податкової амністії в державах-членах СНД та при підготовці пропозицій, спрямованих на подальшу розробку науково обґрунтованих положень і рекомендацій щодо ефективного проведення одноразового декларування у контексті оподаткування доходів і майна фізичних осіб із забезпеченням належного балансу інтересів держави та платників податків.

Завідувач науково-дослідної лабораторії  
проблем нормативно правового забезпечення  
фінансових відносин №1 НДЦПО,  
д.ю.н., професор

Л. Д. Тимченко

Старший науковий співробітник відділу  
вивчення міжнародного досвіду в сфері  
оподаткування НДЦПО, к.ю.н., с.н.с.

П. О. Селезень