

УДК 347.73

О. В. ГЕДЗЮК

Олена Вікторівна Гедзюк, кандидат юридичних наук, асистент кафедри Київського національного університету імені Тараса Шевченка

**ДО ПИТАННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ ДОХОДУ, ЩО ВПЛИВАЄ НА ЗМІНИ
У МАЙНОВОМУ СТАНІ СУБ'ЄКТА ДЕКЛАРУВАННЯ**

Коли ви бачите, що торгівля ведеться не за згодою, а з примусу, коли для того, щоб виробляти, ви повинні отримувати дозвіл від тих людей, хто нічого не виробляє, коли гроші пливають до ділків не за товари, а за переваги, коли ви бачите, що люди стають багатшими за хабар або по протекції, а не за роботу, і ваші закони захищають не вас від них, а їх – від вас, коли корупція приносить дохід, а чесність стає самопожертвою, знайте, що ваше суспільство приречене.

Айн Ренд
Атлант розправив плечі

Відповідно до Конвенції Організації Об'єднаних Націй проти корупції, яка ратифікована Законом України від 18 жовтня 2006 р. № 251-VI¹, кожна держава-учасниця, згідно з основоположними принципами своєї правової системи, розробляє й здійснює або проводить ефективну скоординовану політику протидії корупції, яка сприяє участі суспільства та відображає принципи правопорядку, належного управління державними справами й державним майном, чесності й непідкупності, прозорості і відповідальності.

Вирішення проблеми корупції є одним із пріоритетів для українського суспільства на сьогоднішньому етапі розвитку держави.

Відповідно до Закону України «Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014–2017 роки»² за даними досліджень саме корупція є однією з причин, що призвела до масових протестів в Україні наприкінці 2013 – на початку 2014 року. Згідно з результатами дослідження «Барометра Світової Корупції» (Global Corruption Barometer), проведеного міжнародною організацією Transparency International у 2013 р., 36 відсотків українців були готові вийти на вулицю, протестуючи проти корупції. За результатами проведеного Міжнародною фундацією виборчих систем (IFES) наприкінці 2013 р. дослідження громадської думки корупція вже входила до переліку найбільших проблем населення і викликала особливе занепокоєння у 47 відсотків громадян. За даними досліджень Індексу сприйняття корупції, що проводяться Transparency International, українці вважають свою державу однією з найбільш корумпованих у світі: у 2012 і 2013 рр. держава займала 144 місце із 176 країн, в яких проводилися дослідження.

Відповідно до Закону України «Про запобігання корупції»³ корупція – використання особою, зазначеною у ч. 1 ст. 3 Закону України «Про запобігання корупції», наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття такої вигоди чи прийняття обіцянки/пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб або відповідно обіцянка/пропозиція чи надання неправомірної вигоди особі, або на її вимогу іншим фізичним чи юридичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей.

Держава здійснює фінансовий контроль за суб'єктами, на яких поширюється дія Закону України «Про запобігання корупції». Щорічно до 1 квітня суб'єкти декларування зобов'язані подавати шляхом заповнення на офіційному веб-сайті Національного агентства з питань запобігання корупції декларацію особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, за минулий рік.

Крім того, чинним законодавством передбачені додаткові заходи здійснення фінансового контролю. Згідно зі ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції» у разі відкриття суб'єктом декларування або членом його сім'ї валютного рахунка в установі банку-нерезидента відповідний суб'єкт декларування зобов'язаний у десятиденний строк письмово повідомити про це Національне агентство з питань запобігання корупції у встановленому ним порядку, із зазначенням номера рахунка і місцезнаходження банку-нерезидента. Також, у разі суттєвої зміни у майновому стані суб'єкта декларування, а саме отримання ним доходу, придбання майна на суму, яка перевищує 50 прожиткових мінімумів, встановлених для працездатних осіб на 1 січня відповідного року, зазначений суб'єкт у десятиденний строк з моменту отримання доходу або придбання майна зобов'язаний письмово повідомити про це Національне агентство з питань запобігання корупції.

Під час реалізації учасниками правовідносин вимог Закону України «Про запобігання корупції» виникають питання, зокрема, у застосуванні норм ст. 52 цього нормативно-правового акта. А саме: «що слід розуміти під визначенням «отриманий дохід» – дохід, що нарахований суб'єкту декларування та підлягає оподаткуванню, чи дохід, який отриманий суб'єктом декларування після утримання податків, зборів із суми такого доходу?».

Для аналізу даного питання необхідно керуватися положеннями Закону України «Про запобігання корупції», Податковим кодексом України, Рішенням Національного агентства з питань запобігання корупції від 10 червня 2016 р. № 3 «Про функціонування Єдиного державного реєстру декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування», Рішенням Національного агентства з питань запобігання корупції від 11 серпня 2016 р. № 3 «Про роз'яснення щодо застосування окремих положень Закону України «Про запобігання корупції» стосовно заходів фінансового контролю».

Для визначення поняття «дохід» з метою застосування ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції» вважаємо за доцільне звернутись до визначення поняття доходу як з точки зору економіки, так і з точки зору бухгалтерського та податкового обліку.

Визначення поняття доходу в його широкому значенні знаходимо у Великому тлумачному словнику сучасної української мови. Так, доходом є гроші або матеріальні цінності, одержувані державою, юридичною та фізичною особою внаслідок якої-небудь діяльності.

З економічної точки зору під доходом, як правило, розуміють виручку від реалізації продукції і майна, а також від здійснення позареалізаційних операцій. Такий (економічний) підхід в основному використовується щодо доходів підприємств, але вважаємо, що його також слід враховувати.

З точки зору бухгалтерського обліку під доходом розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) (п. 3 Розділу I Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73)⁴.

Для розуміння поняття доходу з точки зору оподаткування доходів фізичних осіб звертаємось до норм Податкового кодексу України (далі – ПК України)⁵.

Так, згідно з нормами ПК України платниками податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) є фізичні особи – резиденти та нерезиденти, які отримують доходи. Для цілей оподаткування ПДФО ПК України виділяє дві групи доходів: «дохід з джерелом їх походження з України» та «дохід, отриманий з джерел за межами України».

Дохід з джерелом їх походження з України відповідно до п.п. 14.1.54 п. 14.1. ст. 14 ПК України – будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді: а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України; б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна; в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів; г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховання ризиків на території України; р) доходів страховиків – резидентів від страхування ризиків страхувальників – резидентів за межами України; д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо); е) спадщини, подарунків, вигащів, призів; є) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору; ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю.

Згідно з пп. 14.1.55. п. 14.1 ст. 14 дохід, отриманий з джерел за межами України, – будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, вигащі, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, не підконтрольних контролюючим органам.

У свою чергу, доходи фізичних осіб поділяються на такі, що підлягають оподаткуванню ПДФО (їх перелік визначений ст. 164 ПК України), та доходи, що оподаткуванню не підлягають (перелік визначений ст. 165 ПК України).

Враховуючи вищевикладене, доходимо висновку, що доходом фізичної особи в його широкому розумінні є всі грошові кошти та інше майно, які така особа отримала протягом певного періоду часу без будь яких вирахувань з вартості такого майна.

Як вбачається зі змісту норм Закону України «Про запобігання корупції» та форми декларації осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, декларуванню підлягають всі доходи суб'єкта декларування.

З метою здійснення додаткових заходів фінансового контролю, відповідно до ч. 2 ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції» у разі суттєвої зміни у майновому стані суб'єкта декларування, а саме отримання ним доходу, придбання майна на суму, яка перевищує 50 прожиткових мінімумів, встановлених для працездатних осіб на 1 січня відповідного року, зазначений суб'єкт у десятиденний строк з моменту отримання доходу або придбання майна зобов'язаний письмово повідомити про це Національне агентство. Зазначена інформація вноситься до Єдиного державного реєстру декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, та оприлюднюється на офіційному веб-сайті Національного агентства. Тобто, чинним законодавством передбачена вимога повідомлення у межах визначеного строку – 10 днів.

Змоделюємо декілька підходів до розуміння поняття доходу для цілей застосування ч. 2 ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції».

Так, якщо для цілей застосування ч. 2 ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції» термін «отриманий дохід» тлумачити як «дохід, який отриманий суб'єктом декларування після утримання податків і зборів», то існує ризик виникнення питання щодо можливості дотримання встановленого 10-денного строку подачі повідомлення. Адже залежно від того, який вид доходу отримала особа, буде відрізнятися порядок та момент його оподаткування.

Наприклад, у випадку, якщо податковий агент нараховує оподатковуваний дохід у формі заробітної плати, він зобов'язаний утримати ПДФО із суми такого доходу за рахунок платника податку. Податок сплачується до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.

Разом з тим, якщо вести мову, наприклад, про дохід, отриманий від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна, то нотаріус посвідчує відповідний договір за умови наявності документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору. Проте дохід від продажу нерухомого майна може і не оподатковуватись взагалі. Так, у випадку, коли дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку не частіше одного разу протягом звітного податкового року та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад три роки, такий дохід не оподатковується. Але, водночас, він не перестає бути доходом особи в його широкому розумінні.

Інший випадок – коли оподаткування отриманого особою доходу відбувається не під час його виплати (отримання), а пізніше, а саме – після подачі річної декларації про майновий стан та доходи фізичної особи. Відповідно до п. 49.18 ст. 49 глави 2 розділу II ПК України річна податкова декларація подається за звітний (податковий) період, що дорівнює календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним. Фізична особа зобов'язана самостійно до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації.

Кожний із розглянутих вище видів доходів буде мати особливості в оподаткуванні. Тому, якщо розглядати поняття «отриманий дохід» як «дохід, який отриманий суб'єктом декларування після утримання всіх податків, зборів із суми такого доходу», то буде порушуватись вимога закону про десятиденний строк для повідомлення з моменту отримання доходу, адже момент отримання доходу та сплата податку може не збігатися, або сплата податку взагалі не передбачена для певного виду доходу.

Стаття 67 Конституції України передбачає обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. На наше переконання, виконання особою свого конституційного обов'язку щодо сплати податків не пов'язане та не повинно впливати на виконання суб'єктом декларування обов'язку щодо повідомлення про отриманий ним дохід.

Крім вищезгаданого, вважаємо також, що питання щодо подачі Повідомлення про отримання доходу не слід розглядати окремо від питання подання декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування та без урахування процедури й вимог до заповнення декларації.

Отже, підхід до визначення поняття доходу в цілях застосування ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції» має бути ідентичним підходу до розуміння поняття «дохід» у цілях заповнення та подачі декларації осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування.

Відповідно до ст. 46 Закону України «Про запобігання корупції» у декларації, серед іншого, зазначаються відомості про отримані (нараховані) доходи, у тому числі доходи у вигляді заробітної плати (грошового забезпечення), отримані як за основним місцем роботи, так і за сумісництвом, гонорари, дивіденди, проценти, роялті, страхові виплати, благодійна допомога, пенсія, доходи від відчуження цінних паперів та корпора-

тивних прав, подарунки та інші доходи. Такі відомості включають дані про вид доходу, джерело доходу та його розмір.

Рішенням Національного агентства з питань запобігання корупції від 10 червня 2016 р. № 3⁶ затверджена форма декларації осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування і форма Повідомлення про суттєві зміни в майновому стані суб'єкта декларування (далі Закон України Повідомлення).

У другому розділі Повідомлення вказано, що доходи включають: заробітну плату (грошове забезпечення), отриману як за основним місцем роботи, так і за сумісництвом, гонорари та інші виплати згідно з цивільно-правовими правочинами, дохід від зайняття підприємницькою або незалежною професійною діяльністю, дохід від надання майна в оренду, дивіденди, проценти, роялті, страхові виплати, благодійну допомогу, пенсію, спадщину, доходи від відчуження цінних паперів та корпоративних прав, подарунки та інші доходи.

Національне агентство з питань запобігання корупції у п. 45 Рішення від 11 серпня 2016 р. № 3 «Про роз'яснення щодо застосування окремих положень Закону України «Про запобігання корупції» стосовно заходів фінансового контролю»⁷ визначило перелік доходів та подарунків, які відображаються у декларації. Варто зазначити, що перелік не є вичерпним, що пояснюється загальною метою декларування.

З огляду на вищевикладене вважаємо, що під поняттям «отриманий дохід» з метою застосування ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції» необхідно розуміти весь дохід, що був отриманий особою, без вирахування податків та зборів. На наше переконання, для визначення суми доходу в розмірі 50 прожиткових мінімумів (що є умовою для виникнення обов'язку направлення Повідомлення до Національного агентства) необхідно враховувати будь-який дохід: як оподатковуваний, так і той, який не підлягає оподаткуванню відповідно до вимог Податкового кодексу України.

¹ Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти корупції : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/995_c16

² Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014–2017 роки : Закон України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1699-18>

³ Про запобігання корупції : Закон України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1700-18>

⁴ Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

⁵ Податковий кодекс України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

⁶ Про функціонування Єдиного державного реєстру декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування : рішення Національного агентства з питань запобігання корупції від 10 червня 2016 р. № 3 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0959-16>

⁷ Про роз'яснення щодо застосування окремих положень Закону України «Про запобігання корупції» стосовно заходів фінансового контролю : рішення Національного агентства з питань запобігання корупції від 11 серпня 2016 р. № 3 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://nazk.gov.ua/sites/default/files/rozyasnennya_15.08.16_15.30_14_0.pdf

Резюме

Гедзюк О. В. До питання кваліфікації доходу, що впливає на зміни у майновому стані суб'єкта декларування.

У статті проаналізовано питання кваліфікації доходу, отриманого суб'єктом декларування, з метою повідомлення Національного агентства з питань запобігання корупції про суттєву зміну у майновому стані суб'єкта декларування, відповідно до вимог Закону України «Про запобігання корупції».

Ключові слова: дохід, корупція, повідомлення Національного агентства з питань запобігання корупції, майновий стан, суб'єкт декларування.

Резюме

Гедзюк Е. В. К вопросу квалификации дохода, влияющего на изменения в имущественном состоянии субъекта декларирования.

В статье проанализированы вопросы квалификации дохода, полученного субъектом декларирования, с целью уведомления Национального агентства по вопросам предотвращения коррупции о существенном изменении в имущественном состоянии субъекта декларирования в соответствии с требованиями Закона Украины «О предотвращении коррупции».

Ключевые слова: доход, коррупция, уведомление Национального агентства по вопросам предотвращения коррупции, имущественное положение, субъект декларирования.

Summary

Hedziuk O. Concerning income qualification that influences alterations in person of declaration property.

The article analyzes the qualification of income that was obtained by person of declaration to notify the National Agency on Corruption Prevention about the essential changes in the property status, according to the Law of Ukraine «On prevention of corruption».

Key words: income, corruption, reports the National Agency on Corruption Prevention, property status, person of declaration.