



2) відсутність налагодженого міжвідомчого співробітництва між правоохоронними органами та судовою гілкою влади, оскільки доведення скоєння предикатних кримінальних правопорушень обвинуваченою особою становить лише 26 %, за рештою (74 %) фактів скоєння предикатних кримінальних правопорушень не було доведено, що може свідчити як про низьку ефективність оперативної розвідувальної роботи, так і про прояви корупції у судовій владі;

3) відсутність випадків накладання арешту на доходи, здобуті злочинним шляхом, які розміщені за кордоном, що свідчить про відсутність взаємодії вітчизняних правоохоронних органів із правоохоронними органами інших держав, а також відсутність процедури повернення доходів, одержаних злочинним шляхом, отриманих унаслідок легалізації (відмивання) коштів або фінансування тероризму, які були вивезені за кордон [4].

Зважаючи на зазначені недоліки у системі запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму, основними напрямками вдосконалення цієї системи мають стати:

– розбудова ефективної системи повернення з-за кордону коштів та активів, отриманих злочинним шляхом унаслідок операцій з легалізації (відмивання) коштів та фінансування тероризму, зокрема створення механізмів повернення активів, здобутих злочинним шляхом, відповідно до рекомендацій ООН, Світового банку та ініціативи StaR [7];

– розширення переліку предикатних кримінальних правопорушень відповідно до стандартів FATF від 16.02.2012 р., зокрема завдяки внесенню до їх переліку ухилення від сплати податків;

– уніфікація, з метою поглиблення міжвідомчого співробітництва, вимог до складання узагальнених матеріалів Державною службою фінансового

моніторингу з вимогами відкриття матеріалів кримінального провадження правоохоронними органами.

Список використаної літератури

1. Быстрова Ю. В. Причины и условия распространения легализации (отмывания) преступных доходов России / Ю. В. Быстрова // Научный портал МВД России. – 2009. – № 5.

2. FATF исключила Украину из списка на мониторинг процесса борьбы с отмыванием денег [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rbc.ua/rus/top/show/fatf-isklyuchila-ukrainu-iz-spiska-na-monitoring-protsessaborby-31102011140000>;

3. Інформація про розгляд правоохоронними органами узагальнених матеріалів, наданих Держфінмоніторингом України у 2012 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=83&art_id=12671&lang=uk;

4. Щодо стану запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму : аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1305/>

5. Звіт Генеральної прокуратури про протидію легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=106783;

6. Про затвердження плану заходів на 2014 рік із запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму : Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України : від 25.12.2013 р. № 971 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/cardnpd>

7. Грінберг Т. Повернення вкрадених активів : керівництво із повернення активів поза кримінальним провадженням [Електронний ресурс] / Грінберг Т. – Режим доступу : https://star.worldbank.org/star/sites/star/files/NCB_Russian.pdf.

Стаття надійшла до редакції 30.01.2014 р.

УДК 340.5, 347.73

Д. М. Стародуб,

молодший науковий співробітник Науково-дослідного центру з проблем оподаткування, Національний університет ДПС України

ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВЕ ДЕКЛАРУВАННЯ»

У статті розглянуто проблему податкового декларування. Зазначено, що на сучасному етапі у Податковому кодексі часто використовується поняття «декларування», проте не дається його визначення.

В статті розглянуто проблема податкового декларування. Указано на те, що на сучасному етапі в Податковому кодексі часто використовується поняття «декларирование», але не пропонується його визначення.

The article is devoted to the problem of tax declaration. At present in the Tax Code the concept of declaration is widely used but not clearly defined.

Ключові слова: податковий обов'язок, податкова звітність, податкове декларування, правовий механізм податку, податковий процес.

На сьогодні подання податкових декларацій до податкових органів часто прийнято називати декларуванням, водночас саме визначення декларування відсутнє в податковому законодавстві. Термін «декларування» у Податковому кодексі України (далі

– ПКУ) згадується щонайменше 13 разів [1], проте жодного разу не йде мова про його ознаки, не дається його чітке визначення. Водночас широко використовується поняття «податкова звітність», як одна зі складових виконання податкового обов'язку,

Фінансове право № 1 (27), 2014

© Стародуб Д. М., 2014



поряд з обліком та сплатою податку. Однак поняття «декларування» є в Митному кодексі України і розглядається як процедури, що здійснюються [2]:

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 саме визначення поняття «декларування» ми знаходимо і в Словнику-довіднику податківця [3, с. 110].

Тобто, по суті, поняття «декларування» у законодавстві визначено лише як категорія митного права, хоча водночас схожі процедури, проте щодо інших об'єктів, 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. У цьому Кодексі вживаються вислови «митне декларування», «статистичне декларування», а також декларування доходів фізичних осіб відповідно до Федерального закону «Про порядок спрощеного декларування» [4]. У змісті функцій Міністерства доходів і зборів 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 несправедливим є невключення до податкового процесу процедур з обліку, податкової звітності та ін. [5, с. 95].

Усе більше вчених у вітчизняній науці присвячують свої наукові праці дослідженню податкового процесу. До них належать Н. Ю. Пришва, М. П. Кучерявенко, І. Є. Криницький, Ю. В. Боднарук та інші. Дослідженням обов'язку подання податкової звітності займалися Н. Ю. Онищук, С. В. Шахов. Як частину податкового процесу згадані вчені розглядали процедури та провадження податкової звітності. Проте питанню визначення декларування та процедур декларування уваги приділено не було.

Метою даної статті є дослідження правового статусу та регламентування поняття податкового декларування як процедур у системі податкової звітності.

Практика свідчить про те, що податкова декларація подається з податків, а розрахунок подається зі зборів, також розрахунок подається податковими агентами. Звісно, з цим можна не

погоджуватися, адже особливості звітності з кожного податку, як і податкова система, залежать від позицій національного законодавця. Зокрема, Кодексом Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі в бюджет» передбачено процедури подання декларацій відповідно до кожного окремого податку в розділі «Податкова звітність». Так, декларуванням можна 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 становлять інші види податкових документів.

Податкова звітність з ПДФО подається здебільшого податковими агентами. А обов'язок з подання податкової декларації платником податку вважається виконаним і звітність не подається у випадках, передбачених у ч. 2 ст. 179 ПКУ. Подібні положення діють і в податковому законодавстві країн СНД. Відмінності є лише в сумі оподаткованого доходу, за наявності якого виникає потреба у декларуванні громадянами своїх доходів, що зумовлені економічною ситуацією в національних економіках.

Під декларуванням, судячи з положень ПКУ, законодавець розуміє заповнення даних податкової декларації, хоча використання цього терміна дедалі частіше застосовується для характеристики сукупності процедур з прийняття та подання податкових декларацій, внесення змін до них, або період декларування є періодом, протягом якого подаються декларації.

На сучасному етапі «податкове декларування» можна розглядати як:

- набір процедур, пов'язаних з поданням звітності у межах податкового процесу;
- відносини з приводу 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 спричинити неправильне розуміння нормативно-правових актів, зокрема у частині податково-правового регулювання та митно-правового регулювання. Митне декларування також має свої особливості, основною 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 весь 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 [6, с. 257], визначення похідного поняття «податкове декларування» буде охоплювати створення і затвердження форми податкової звітності, передбаченої законом процедури з подання та прийняття податкових декларацій. Адже і насправді можна 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 філософського погляду декларування доходів і сплата податків є засвідченням вкладу індивіда у створення суспільного блага та права на участь у його розподілі. Хоча досі тривають дискусії щодо включення до податкового процесу блоку правотворчості.

У своєму дослідженні обов'язку з податкової звітності С. В. Шахов зазначав, що податкові органи сприяють та зумовлюють виникнення відносин податкової звітності тому, що породжують підстави для існування такої документації взагалі [7]. Проте, на нашу думку, існування відносин з податкової звітності, на відміну від іншої податкової документації, спричинене саме виникненням податкового обов'язку, а не існуванням податкових органів. Про це свідчать норми прямої дії щодо обов'язку зі сплати податків та зборів, затвержені 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, п. 7.1.8 ст. 7 до загальних засад встановлення податків і зборів віднесено строки і порядок подання звітності. У свою чергу, у Податковому кодексі Республіки Узбекистан вказується на те, 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. Стаття 24 цього Кодексу визначає таким елементом порядок подання звітності [8]. А тому створення та затвердження форми податкової звітності є правореалізацією наявного механізму податку, тобто виконання уповноваженим органом обов'язку зі

створення і затвердження форми й порядку подання податкової звітності. Що стосується ПДФО, то декларація по ньому в Україні передбачена нормами прямої дії.

Аналізуючи напрацювання у галузі 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 у міжнародних актах, на реальну систему правовідносин з її процедурною стороною, спрямованою на досягнення юридичного результату (мети) [9, с. 367]. Проте існують і інші підходи до визначення юридичного процесу, що перекладає суперечності між ними і на визначення податкового процесу.

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

– 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);

– 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 відповідного інтересу в оподаткуванні, закріпленого у відповідних правових актах, що відображають виконання податкового обов'язку, які регулюються податково-процесуальними нормами та забезпечуються специфічними способами оподаткування [10, с. 110].

Беручи до уваги згадані вище визначення податкового процесу, потрібно зауважити відносно першого визначення. На думку вчених-адміністративістів, 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 податкового обов'язку. А тому для визначення поняття податкового декларування, на наш погляд, необхідно користуватися другим підходом до визначення податкового процесу. Так, елементами виконання податкового обов'язку є обов'язки обліку, сплати податку та податкової звітності.

Податкове декларування проявляється як процедура чи їх сукупність у межах податкової звітності, що, у свою чергу, розуміється як сукупність дій податкових органів та платників податків щодо складання, ведення та подання документів установленної форми, які містять результати діяльності платника податку, інформацію про його майновий стан і фіксують процес нарахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету [11, с. 237]. Схожої



думки дотримується і Н. Ю. Онишук, яка, характеризуючи процес виконання податкового обов'язку, у своєму дисертаційному дослідженні 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 [12, с. 21].

Крім того, 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 цю 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 сутності декларування. Такими елементами можуть бути терміни «подання», «порядок заповнення», «порядок подання», «порядок внесення змін», «відповідальність за порушення порядку декларування, встановленого законом».

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

Податкове декларування, як сукупність процедур податкової звітності, відбувається стадійно та містить такі процедури:

– затвердження податкової декларації (незважаючи на 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);

– 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 суперечності при застосуванні процедур податкової звітності та виокремити чітке коло відносин, пов'язаних з податковим декларуванням, що неодмінно сприятиме розвитку правової бази для запровадження загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб в Україні.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Митний кодекс України // Голос України. – 2012. – № 73–74.
3. Податки у термінах і визначеннях : короткий словник-довідник податківця / [упоряд. Ю. В. Бондар та ін.] ; голова редкол. : П. В. Мельник. – К. : ДП «ІВЦ ДПА України», 2008. – 736 с.
4. Податковий кодекс Російської Федерації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://base.garant.ru/10900200/>
5. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : [монографія] / І. Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 460 с.
6. Стародуб Д. М. Правовий статус податкової декларації: порівняльний аспект / Д. М. Стародуб // Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. Вип. 62. – К. : Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2013. – С. 251–258.
7. 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.
8. Податковий кодекс Узбекистану [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.lex.uz/Pages/GetAct.aspx?lact_id=1286689
9. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. ; [пер. з рос.]. – Х. : Консум, 2001. – 656 с.
10. Кучерявенко М. П. Податкові процедури : правова природа і класифікація : [монографія] / Кучерявенко М. П. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
11. Кучерявенко М. П. Податкове право України : академічний курс : [підручник] / Кучерявенко М. П. – К. : Правова єдність, 2008. – 699 с.
12. Онишук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Н. Ю. Онишук. – Х., 2010. – 28 с.

Стаття надійшла до редакції 14.02.2014 р.