

Н. К. ІСАЄВА,
кандидат юридичних наук

СПІВІДНОШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ТА ЗАКОНОДАВСТВА, ЩО РЕГУЛЮЄ БОРТЬБУ З КОРУПЦІЄЮ: ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ РОЗВ'ЯЗАННЯ

У статті розглядаються деякі проблеми антикорупційного законодавства України в процесі його застосування в діяльності антикорупційних органів. Зокрема, аналізується співвідношення положень антикорупційного та податкового законодавства України. Обґрунтовуються пропозиції щодо вдосконалення відповідних положень антикорупційного законодавства України.

Ключові слова: антикорупційне законодавство, податкове законодавство, Національне агентство з питань запобігання корупції, оподаткування доходів.

Исаева Н. К. Соотношение налогового законодательства Украины и законодательства, регулирующего борьбу с коррупцией: некоторые проблемы и пути их решения

В статье рассматриваются некоторые проблемы антикоррупционного законодательства Украины в процессе его применения в деятельности антикоррупционных органов. В частности, анализируется соотношение антикоррупционного и налогового законодательства Украины. Обосновываются предложения по совершенствованию соответствующих положений антикоррупционного законодательства Украины.

Ключевые слова: антикоррупционное законодательство, налоговое законодательство, Национальное агентство по вопросам предупреждения коррупции, налогообложение доходов.

Isaieva N. K. The correlation between tax legislation and anti-corruption legislation in Ukraine: Some problems and solutions

The article deals with the problems of anti-corruption legislation of Ukraine in the process of its application in the work of anti-corruption bodies. In particular, relevant provisions of the anticorruption and tax legislation of Ukraine, are analyzed.

The proposals on improving the relevant provisions of Ukraine's anticorruption legislation are substantiated.

Key words: anti-corruption legislation, tax legislation, the National Agency on Corruption Prevention, taxation.

Ефективність законодавства держави значною мірою залежить від його чіткості, досконалості, відповідності вимогам часу.

Проблема ефективності законодавства має комплексний багатofакторний характер. Її вирішення залежить від загального політико-правового рівня суспільства, стану функціонування державних інститутів, політичної культури службовців та населення. Поряд з цим важливе значення має глибина теоретичного осмислення зазначеної проблеми, що дає змогу конструювати конкретні напрями, шляхи й методи удосконалення законотворчої, правозастосовної діяльності держави і посадових осіб¹.

Можна цілком погодитися з думкою В. Б. Авер'янова, який зазначив, що ефективність законодавства тим значніша, чим більше воно відповідає соці-

альним потребам, що склались у практиці державного управління. Оскільки закон відіграє важливу роль у зміні соціальної структури і свідомості громадян, потрібно старанно зважувати можливі наслідки зміни нормативного режиму².

Розвиток держави, особливо в період, складний як у політичній, так і економічній сферах відносин, завжди пов'язаний з необхідністю розвитку та реформування її податкової системи та законодавства, що її регулює. Податки є однією з ознак держави, забезпечують фінансово її існування та розвиток. Економічні, політичні, соціальні пріоритети держави віддзеркалюються й втілюються в її податковій політиці, а законодавство, що її регулює, є важливим інструментом реалізації цієї політики, від досконалості якого значною мірою залежить її успіх.

Розв'язати проблему належної правової регламентації податкової системи України та забезпечити ефективність законодавства – завдання дуже складне. Як справедливо зазначає М. П. Кучерявенко, відразу ухвалити досконалий законодавчий акт практично неможливо. Одним із найважливіших чинників дієвості правового регулювання є активність і певною мірою здатність законодавця сформулювати чинне законодавство на основі наукових висновків, узагальнення правозастосовної практики, здатність відійти від демагогії³.

Сьогодні одним з пріоритетів держави є боротьба з корупцією, і тому поряд з динамічним розвитком податкового законодавства також динамічно розвивається законодавство, що регулює боротьбу з корупцією. Причому розвиток антикорупційного законодавства дуже тісно пов'язаний з податковим законодавством, оскільки податкове законодавство регулює визначення і склад джерел доходів платників податків – фізичних та юридичних осіб як об'єктів оподаткування і контроль за повнотою сплати з цих доходів податків, а антикорупційне законодавство також регулює контроль антикорупційних органів за отриманням доходів і майновим станом певних категорій осіб.

Зміст і особливості податкового контролю чітко визначена М. П. Кучерявенком, який зазначає, що, акцентуючи увагу на контролі за дотриманням податкового законодавства, відповідній поведінці зобов'язаних осіб, зміст податкового контролю, пов'язаний переважно з аналізом руху грошових коштів від платників до бюджетів, з формуванням доходів держави і територіальних громад коштами надходжень від податків і зборів. Однак пов'язувати податковий контроль тільки з доходами не зовсім правильно. Справді, щодо владних суб'єктів він спрямований на контроль за формуванням їх доходів, тоді як щодо обов'язків осіб при його здійсненні важливо досліджувати категорії витрат. При цьому звернімо увагу на деяку подвійність у контролі за витратами платника податків. З одного боку, сам факт виконання обов'язку зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) пов'язаний із витратами платників податків, що, у свою чергу, пов'язані з реалізацією податкового обов'язку. З другого боку, витрати можуть фігурувати як об'єкт податкового контролю і при визначенні розміру податкового зобов'язання, нарахуванні податкової бази. Іноді при визначенні суми податку доцільніше зважати не безпосередньо на розміри доходу, отриманого платником (враховуючи, що частина його може бути прихована), і від якого визначають частину, що підлягає перерахуванню до бюджету, а на витрати платника податку протягом звітного періоду. В цьому разі розміри податкового зобов'язання визначають не за доходами, а за витратами⁴.

Зміст контролю антикорупційних органів інший – він полягає у виявленні корупції; отриманні неправомірної вигоди та доходів внаслідок корупційних дій.

Особливості здійснення контролю антикорупційними органами тісно пов'язані з особливостями податкового контролю і щодо об'єктів контролю і щодо методів контролю. І в процесі здійснення виникають конкретні питання.

Так, Національне агентство з питань запобігання корупції відповідно до Закону України «Про запобігання корупції»⁵ здійснює заходи фінансового контролю щодо осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування. Зокрема, до таких заходів належить повідомлення Національного агентства з питань запобігання корупції щодо суттєвої зміни у майновому стані суб'єкта декларування, а саме отримання ним доходу. Під час здійснення фінансового контролю виникають питання у застосуванні деяких норм ст. 52 зазначеного Закону. Зокрема, що слід розуміти під визначенням «отриманий дохід» – дохід, який нарахований суб'єкта декларування та підлягає оподаткуванню, чи дохід, який отриманий суб'єктом декларування після утримання податків, зборів із суми такого доходу?

Слід зазначити, що Податковий кодекс України визначає як перелік доходів платника податку – фізичної особи, які включаються до об'єкта оподаткування, так і перелік доходів, які не включаються до об'єкта оподаткування. При цьому для визначення суми податку з доходів фізичної особи враховується сума отриманого доходу, з якої вираховується відповідна сума податку. Також податковий облік і звітність передбачають подання податкової декларації. Відповідно до ст. 46 Податкового кодексу України податкова декларація, розрахунок, звіт – це документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операцій (операції) доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми отриманого та/або сплаченого податку.

Таким чином, податкове законодавство вирішує це питання однозначно: йдеться про загальну суму отриманого доходу, з якої вираховується податок. Саме таким чином повинно вирішуватись питання щодо декларування доходів для антикорупційних органів. Стосовно цього доцільно деталізувати відповідну норму ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції».

Стосовно декларування отриманих доходів також виникає питання щодо особливостей як самих доходів, так і встановлення форм декларацій антикорупційними органами.

Зокрема, це стосується того, чи встановлює Закон України «Про запобігання корупції» обов'язок декларувати видатки у вигляді внеску на підтримку політичної партії в розділі 14 Форми декларації, яку складають і подають відповідні особи. Необхідно зазначити, що перелік відомостей, які підлягають декларуванню відповідно до ст. 46 зазначеного Закону, не містить прямої норми щодо декларування внесків на підтримку політичної партії. Такі внески включають грошові кошти чи інше майно, переваги, пільги, послуги, позики

(кредити), нематеріальні активи, будь-які інші вигоди нематеріального або не грошового характеру, у тому числі членські внески членів політичної партії, спонсорство третіми особами заходів чи іншої діяльності на підтримку політичної партії, товари, роботи, послуги, надані або отримані безоплатно чи на пільгових умовах (за ціною, нижчою за ринкову вартість ідентичних або подібних робіт, товарів і послуг на відповідному ринку), отримані політичною партією, її зареєстрованою в установленому порядку місцевою організацією, пов'язаною особою політичної партії чи її місцевою організацією кандидатом на виборах народних депутатів України, виборах Президента України, місцевих виборах (шляхом перерахування або переказування до виборчого фонду на відповідних виборах) або надані політичній партії, зареєстрованій в установленому порядку місцевій організації політичної партії, пов'язаній особі політичної партії чи її місцевої організації, висунутому політичному партією чи її місцевою організацією кандидату на виборах народних депутатів України, виборах Президента України, місцевих виборах (шляхом перерахування або переказування до виборчого фонду на відповідних виборах).

Форма декларації осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, встановлена та затверджена Національним агентством з питань запобігання корупції. Тому саме цей державний орган відповідно до своїх повноважень визначає перелік розділів декларації та доходів, які включаються в кожний з її розділів. За необхідності Національне агентство з питань запобігання корупції може вносити зміни до встановленої форми декларації або повністю її змінювати, оскільки це входить до його повноважень.

Враховуючи формальну визначеність правової норми та відсутність прямої вказівки щодо декларування внесків на підтримку політичної партії, неможливо чітко визначити обов'язок декларування витратків у вигляді внесків на підтримку політичних партій. Тому, на нашу думку, таку норму необхідно закріпити у Законі України «Про запобігання корупції».

Також важливим питанням, яке виникає при застосуванні Закону України «Про запобігання корупції», є співвідношення антикорупційного та податкового законодавства України щодо понять «подарунок», «додаткове благо», а також, що включається в поняття «неправомірна вигода».

Поняття дарунку розглядається в контексті договору дарування через його особливості.

Договір дарування – це вид цивільно-правової угоди, за якою одна сторона (дарувальник) передає безоплатно другій стороні (обдарованому) майно у власність. Договір дарування спрямований на безповоротне відчуження майна дарувальником і виникнення права власності (повного господарського відання, права оперативного управління) в обдарованого. Договір дарування завжди є безоплатним договором, тому дарувальник не може вимагати від особи, якій він дарує, зустрічних дій майнового характеру. Предметом договору дарування може бути будь-яке майно, яке не вилучене з товарообороту, і яке може стати власністю обдарованої особи⁶.

Необхідно зазначити, що Законом України «Про запобігання корупції» визначено, що корупція – це використання особами, перелік яких визначається частиною першою ст. 3 зазначеного Закону, 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, зазначеним особам або на їх вимогу іншим фізичним чи юридичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей.

При цьому зазначений Закон визначає поняття неправомірної вигоди. Зокрема, це грошові кошти або інше майно, переваги, пільги, послуги, нематеріальні активи, будь-які інші вигоди нематеріального чи грошового характеру, які обіцяють, пропонують, надають або одержують без законних на те підстав.

Тобто головною умовою для визначення неправомірної вигоди законом закріплюється саме відсутність її одержання без установлених законом підстав.

Також Законом України «Про запобігання корупції» визначається поняття «подарунок». А саме: подарунок – це грошові кошти або інше майно, переваги, пільги, послуги, нематеріальні активи, які надають/одержують безоплатно або за ціною, нижчою мінімальної/ринкової.

Необхідно звернути увагу, що перелік матеріальних і нематеріальних благ у поняттях неправомірної вигоди та подарунку, закріплених зазначеним законом, є майже ідентичним. У поняття подарунок не включені лише будь-які інші вигоди матеріального та нематеріального характеру.

Водночас Податковий кодекс України чітко розмежовує поняття «додаткове благо», «безповоротна допомога» та «подарунок».

Зокрема, підпунктом 164.2.17 ст. 164 Податкового кодексу України⁷ визначається, що до загального місячного (річного) оподаткованого доходу включаються: додаткові блага, до переліку яких входять також суми боргу, прощеного кредитором, та безповоротна фінансова допомога, отримана фізичною особою – платником податку з доходів фізичних осіб, а підпунктом 1.257 ст. 14 визначає окремо поняття «фінансова допомога», яка може бути безповоротною.

Додаткові блага за ст. 164 Податкового кодексу України включають також: а) кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку; б) вартість використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належить роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання, крім випадків, коли таке надання зумовлене трудовим договором (контрактом), колективним договором або законом; в) вартість майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку; г) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно з законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування; д) «прощеного» боргу; е) вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку.

Тобто зазначений у ст. 164 Податкового кодексу України перелік доходів у вигляді додаткових благ включає правомірні, передбачені законом доходи, з різних джерел, які входять до об'єкта оподаткування та отримання яких пов'я-

зане або з умовами діяльності або з умовами трудових або цивільно-правових договорів, крім договорів дарування.

Дохід у вигляді дарунків визначається окремо підпунктом 164.2.10 в переліку доходів, що включаються до загальномісячного (річного) оподаткованого доходу платника податку з доходів фізичних осіб.

Крім того, Податковим кодексом України окремо визначається порядок оподаткування доходу, отриманого платником податку як дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав.

З огляду на зазначене вважаємо необхідним деталізувати та узгодити відповідні положення антикорупційного законодавства з податковим та цивільним законодавством України.

1. *Авер'янов В. Б.* Вибрані наукові праці / упоряд.: О. Ф. Андрійко, В. П. Нагребельний, Л. Є. Кисіль, В. А. Дерезь та ін.; за заг. ред. Ю. С. Шемшученка, О. Ф. Андрійко. Київ: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2011. С. 48. 2. Там само. С. 50. 3. *Кучерявенко М. П.* Податкові процедури: правова природа і класифікація. Київ: Правова єдність, 2009. С. 68. 4. Там само. С. 384. 5. *Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VII* // Відомості Верховної Ради України. 2014. № 49. Ст. 2056. 6. *Дзера О. В.* Договір дарування. Юридична енциклопедія / редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова) та ін. Київ: Вид-во «Укр. енцикл.» ім. М. П. Бажана, 1999. Т. 2. Д-Й. С. 232–233. 7. *Податковий кодекс України: Закон України 2011 року. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.*

Isaieva N. K. The correlation between tax legislation and anti-corruption legislation in Ukraine: Some problems and solutions

The article notes that today one of the priorities of the state is the fight against corruption. Therefore, along with the development of tax legislation, the legislation regulating the fight against corruption is also dynamically developing.

At the same time, the development of anti-corruption legislation is very closely related to tax legislation, since the tax legislation regulates both the definition and composition of income of taxpayers subject to taxation, and control over the completeness of payment of taxes from these incomes. In its turn, the anti-corruption legislation regulates the procedure for exercising control by the anti-corruption authorities as obtaining income as well as of the property status of a certain category of persons.

The peculiarities of exercising control by anti-corruption bodies are also closely related to the peculiarities of tax control. And in the process of its implementation, specific questions arise, some of which are discussed in the article.

The article deals with the problems of anti-corruption legislation of Ukraine in the process of its application in the work of anti-corruption bodies. In particular, the correlation between the concepts of «gift», «additional benefit», the composition of incomes, which are included in the object of taxation in the relevant provisions of the anticorruption and tax legislation of Ukraine, are analyzed.

The author points out the difference between the above-mentioned provisions of the Law of Ukraine «On Preventing Corruption» and the Tax Code of Ukraine. Namely, the concept of unlawful benefit is considered, which includes cash, property, preferences, benefits, services, intangible assets, any other benefits of immaterial or monetary nature, which promise, offer, grant or receive without legitimate grounds as a basis to distinguish the concepts of «gift» and «additional benefit».

Some powers of the National Agency on Corruption Prevention to apply the anti-corruption legislation of Ukraine are considered.

The proposals on improving the relevant provisions of Ukraine's anticorruption legislation are substantiated.

Key words: *anti-corruption legislation, tax legislation, the National Agency on Corruption Prevention, taxation.*

УДК 342.9

Л. Є. КИСІЛЬ,
кандидат юридичних наук

ОКРЕМІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ПУБЛІЧНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ВИКОНАВЧОЇ ВЛАДИ

Аналізується стан адміністративно-правового забезпечення діяльності органів публічної адміністрації в умовах децентралізації виконавчої влади. Акцентується увага на такій формі децентралізації виконавчої влади, як делегування повноважень і питаннях контролю з боку органів виконавчої влади за їх здійсненням органами місцевого самоврядування. Звертається увага на форми реалізації контрольних повноважень органів виконавчої влади, зокрема, аналіз актів органів місцевого самоврядування, прийнятих з питань здійснення делегованих повноважень органів виконавчої влади; наданої інформації про виконання делегованих повноважень органів виконавчої влади; проведення перевірок діяльності виконавчих органів сільських, селищних, міських рад; порушення у встановленому порядку питання про відповідальність сільського, селищного, міського голови. Пропонується законодавчо визначити порядок делегування повноважень органів виконавчої влади органам місцевого самоврядування та удосконалити процедури контролю за їх здійсненням.

Ключові слова: *органи публічної адміністрації, адміністративно-правове забезпечення, децентралізація виконавчої влади, делегування повноважень, контроль.*

Кисель Л. Е. Некоторые аспекты административно-правового обеспечения деятельности органов публичной администрации в условиях децентрализации исполнительной власти

Анализируется состояние административно-правового обеспечения деятельности органов публичной администрации в условиях децентрализации исполнительной власти. Акцентируется внимание на такой форме децентрализации исполнительной власти, как делегирование полномочий и вопросах контроля органов исполнительной власти за их исполнением органами местного самоуправления. Обращается внимание на формы реализации контрольных полномочий органов исполнительной власти, в частности анализ актов органов местного самоуправления, принятых по вопросам осуществления делегированных полномочий органов исполнительной власти; предоставленной информации об исполнении делегированных полномочий органов исполнительной власти; проведение проверок деятельности исполнительных органов сельских, поселковых, городских советов; инициирование в установленном порядке вопроса об ответственности председателей сельских, поселковых, городских советов. Предлагается законодательно определить порядок делегирования полномочий органов исполнительной власти органам местного самоуправления и усовершенствовать процедуры контроля за их исполнением.