

УДК 347.73

А. М. Котенко

**ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ ВПЛИВ  
НА ВИЗНАЧЕННЯ ЗМІСТУ ПОНЯТТЯ «ОТРИМАНИЙ ДОХІД»  
ДЛЯ ЦІЛЕЙ АНТИКОРУПЦІЙНОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

**Постановка завдання.** Україна твердо взяла курс на подолання корупції. Доказом того є створення одразу декількох спеціалізованих державних органів, а саме Національного агентства з питань запобігання корупції [1] і Національного антикорупційного бюро України [2], відповідно, прийняття численної кількості антикорупційних нормативно-правових актів.

Одним із найбільш прогресивних механізмів боротьби з корупцією стало запровадження декларації осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, так зване Е-декларування, що викликало багато дискусій на різних рівнях. Однак фактично поза увагою залишилися додаткові заходи здійснення фінансового контролю, передбачені ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції» [3], а саме письмове повідомлення про суттєві зміни в майновому стані суб'єкта декларування, що також можна зарахувати до елементу системи Е-декларування. Разом із тим недостатня увага юридичній техніці призводить до складностей у визначенні підстав подання такого повідомлення.

Згідно з ч. 2 ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції» в разі суттєвої зміни в майновому стані суб'єкта декларування, а саме отримання ним доходу, придбання майна на суму, яка перевищує 50 прожиткових мінімумів, установлених 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. Відповідно до вказаної норми, суб'єкту декларування необхідно встановити: 1) розмір отриманого доходу; 2) момент отримання доходу. Ніби нічого складного. Однак на практиці виникає ситуація, коли дохід виплачується суб'єкту декларування податковим агентом, який повинен був утримати із цієї суми податок на доходи фізичних осіб і військовий збір. Може відбутися ситуація, коли до оподаткування дохід суб'єкта декларування перевищує 50 прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня відповідного року, а вже після оподаткування, тобто на момент фактичного отримання доходу, дохід не буде перевищувати 50 прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня відповідного року.

Також не виключена ситуація, коли отриманим доходом може бути заробітна плата, сукупний розмір якої може перевищувати 50 прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня відповідного року. Утім заробітна плата виплачується двома частинами й ці частини (кожна окремо) можуть не перевищувати 50 прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня відповідного року. Тобто заробітна плата сумарно перевищує 50 прожиткових мінімумів, а виплачувані частини – ні. На жаль, відповіді на ці питання в Законі України «Про запобігання корупції» відсутні. Стороняться цих питань і вчені.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Загалом питання антикорупційної діяльності досліджували в роботах В. Гвоздецький, Є. Вандін, В. Скомаров, О. Ференець. Унаслідок нетривалості існування Е-декларування дослідження нормативно-правового регулювання порядку заповнення та подання декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, здійснювали переважно оглядово, не вдаючись до тонкощів. Зокрема, можна виділити статті А. Вігрінського, М. Ховранюка, А. Пашинського, В. Янко.

**Мета статті** полягає у визначенні впливу податково-правових норм на визначення змісту поняття «отриманий дохід» для цілей антикорупційного законодавства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Згідно з п. 5 ч. 1 ст. 12 Закону України «Про запобігання корупції», Національне агентство з метою виконання покладених на нього повноважень має, зокрема, право приймати з питань, що належать до його компетенції, обов'язкові для виконання нормативно-правові акти. З метою забезпечення функціонування Єдиного державного реєстру декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, Національне агентство з питань запобігання корупції прийняло рішення «Про функціонування Єдиного державного реєстру декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування» від 10.06.2016 № 3 [4], яким затвердило, зокрема, форму повідомлення про суттєві зміни в майновому стані суб'єкта декларування, якою Національне агентство з питань запобігання корупції намагалося усунути прогалини, допущені в Законі України «Про запобігання корупції».

Відповідно до п. 1 Форми повідомлення про суттєві зміни в майновому стані суб'єкта декларування, під суттєвою зміною в майновому стані суб'єкта декларування розуміється отримання ним одноразового доходу або придбання майна на суму, яка перевищує 50 прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня року, у якому подається повідомлення. Якщо вартість майна перевищує 50 прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня, але була сплачена частинами, то повідомлення про суттєві зміни в майновому стані подається після переходу права власності на таке майно. Дохід, який був нарахований, але не сплачений (не отриманий), не повідомляється.

У п. 1 Форми повідомлення про суттєві зміни в майновому стані суб'єкта декларування йдеться вже не про отриманий дохід суб'єкта декларування, а про отримання одноразового доходу. Фактично Національне агентство з питань запобігання корупції уточнило положення ч. 2 ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції», вказавши на обов'язковість наявності окремого не розтягнутого в часі моменту – одноразового отримання доходу. Утім таке уточнення не виключає можливість уникнення суб'єктами декларування обов'язку з письмового повідомлення шляхом отримання доходу частинами.

Водночас варто звернути увагу на те, що зміст будь-яких підзаконних нормативно-правових актів повинен відповідати закону, не допускаючи розширювального або звужувального тлумачення. Підзаконний нормативно-правовий акт стосується тих питань, що не унормовані законом, а сам закон дозволяє підзаконну регламентацію певних відносин, підстави існування яких закладені в самому законі.

Загалом підзаконні нормативно-правові акти спрямовані на закріплення порядку чи процедур реалізації прав та обов'язків. Отже, Національне агентство з питань запобігання корупції фактично вдалося до звужувального тлумачення положень ч. 2 ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції».

З'ясування змісту поняття «отриманий дохід», застосованого в ч. 2 ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції», неможливе без аналізу інших положень Закону України «Про запобігання корупції» та Податкового кодексу України [5].

Зміст відомостей, які зазначаються в декларації суб'єктом декларування, визначено в ст. 46 Закону України «Про запобігання корупції». Зокрема, передбачено, що в декларації 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 і корпоративних прав, подарунки й інші доходи. Такі відомості включають дані про вид доходу, джерело доходу та його розмір. Відомості щодо подарунка зазначаються лише в разі, якщо його вартість перевищує п'ять прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня звітного року, а для подарунків у вигляді коштів – якщо розмір таких подарунків, отриманих від однієї особи (групи осіб) протягом року, перевищує п'ять прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня звітного року. Отже, у ст. 46 Закону України «Про запобігання корупції» міститься лише перелік доходів, які зазначаються в декларації, до сплати податків і зборів.

Відповідно до ст. 163 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

У ст. 164 Податкового кодексу України визначено, що загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Правовий механізм податку на доходи фізичних осіб передбачає визначення переліку доходів, що включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку (ст. 164 Податкового кодексу України) та не включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку (ст. 165 Податкового кодексу України).

Під доходом із джерелом їх походження з України варто розуміти будь-який дохід, отриманий у тому числі від будь-яких видів їхньої діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні. Перелік доходів із джерелом їх походження з України визначений у пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України.

У свою чергу, дохід, отриманий із джерел за межами України, – це будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їхньої діяльності

за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті й будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, вигрashi, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими і 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, невідконтрольних контролюючим органам.

Однак Податковим кодексом України виникнення обов'язку щодо сплати податку на доходи фізичних осіб не завжди пов'язано з фактичним отриманням доходу. Наприклад, відповідно до пп. 168.1.5 п. 168.1 ст. 168 Податкового кодексу України, якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені цим Кодексом для місячного податкового періоду. Тобто може мати місце, коли дохід нарахований, однак не виплачений, а отже, і неотриманий, однак оподаткований. Тобто податок на доходи фізичних осіб утримується та перераховується податковим агентом. Отже, поняття «отриманий дохід» для цілей Закону України «Про запобігання корупції» та цілей оподаткування має різний зміст.

Убачається, що положення ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції» спрямоване на визначення фактичної зміни в майновому стані суб'єкта декларування. Тобто повинна виникати реальна суттєва зміна в майновому стані, яка полягає в можливості використання відповідного доходу для задоволення власних потреб суб'єктом господарювання.

Діалектичний аналіз положень Закону України «Про запобігання корупції» дає можливість дійти висновку, що під поняттям «отриманий дохід», застосованим у ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції», варто розуміти фактично отриманий дохід суб'єктом декларування після утримання (сплати) податків і зборів. Тобто отриманий дохід – це дохід, яким суб'єкт декларування може вільно розпоряджатися.

Щодо ситуації з виплатою заробітної плати, то тут доцільно звернутися до преамбули Закону України «Про запобігання корупції», що визначає предмет регулювання Закону. Так, Закон України «Про запобігання корупції» визначає правові та організаційні засади функціонування системи запобігання корупції в Україні, зміст і порядок застосування превентивних антикорупційних механізмів, правила щодо усунення наслідків корупційних правопорушень.

У свою чергу, корупція в ч. 1 ст. 1 Закону України «Про запобігання корупції» визначена як використання особою, зазначеною в ч. 1 ст. 3 цього Закону, наданих їй службових повноважень чи пов'язаних із 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, зазначеній у ч. 1 ст. 3 цього Закону, або на її вимогу іншим фізичним чи юридичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи пов'язаних із ними можливостей. Отже, метою Закону України «Про запобігання корупції» є, зокрема, запобігання одержанню неправомірної вигоди з використанням службових повноважень чи пов'язаних із ними можливостей.

У ст. 46 Закону України «Про запобігання корупції» передбачено, що в декларації 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. Тобто ст. 46 Закону України «Про запобігання корупції» не просто визначається необхідність зазначити в декларації інформацію про доходи, а й уточняється склад доходів: «у тому числі доходи у вигляді заробітної плати (грошового забезпечення), отримані як за основним місцем роботи, так і за сумісництвом».

Згідно зі ст. 43 Конституції України [6], кожен має право на належні, безпечні й здорові умови праці, на заробітну плату, не нижчу від визначеної законом. Відповідно до ст. 94 Кодексу законів про працю України [7], заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Заробітна плата є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Особа, що сплачує заробітну плату, є податковим агентом, на якого Податковим кодексом України покладений обов'язок нараховувати, утримувати і сплачувати податок на доходи фізичних осіб до бюджету від імені й за рахунок фізичної особи, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам і нести відповідальність за порушення норм Податкового кодексу України.

Отже, заробітна плата є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб. Сплата податку на доходи фізичних осіб здійснюється податковим агентом. Останній повинен нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб від імені й за рахунок фізичної особи, що отримує заробітну плату. Це саме стосується й військового збору, оскільки цей платіж фактично є аналогом податку на доходи фізичних осіб.

Отже, особа, що отримує заробітну плату, навіть не бере участі у сплаті податку на доходи фізичних осіб і військового збору з такої заробітної плати й не може вплинути на розмір сплачуваного податку та звітність, що подається податковим агентом. За таких умов заробітна плата не може розглядатися як неправомірна вигода. Вона є законною винагородою за виконану роботу.

**Висновки.** У зв'язку із цим убачається, що незалежно від порядку отримання заробітної плати (частинами двічі на місяць), якщо сукупно або кожна виплата перевищує 50 прожиткових мінімумів, такий дохід не охоплюється нормою ч. 2 ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції», а особа не повинна повідомляти про це Національне агентство. Оскільки заробітна плата не охоплюється нормою ч. 2 ст. 52 Закону України «Про запобігання корупції», то й не охоплюється поняттям «отриманий дохід» отримання особою заробітної плати, нарахованої за декілька місяців, проте виплаченої разовим платежем.

### Література

1. Про утворення Національного агентства з питань запобігання корупції: Постанова Кабінету Міністрів України від 18 березня 2018 року № 118. Офіційний вісник України. 2018. № 24. Ст. 664.
2. Про утворення Національного антикорупційного бюро України: Указ Президента України від 16 квітня 2015 року. Офіційний вісник Президента України. 2015. № 11. Ст. 746.
3. Про запобігання корупції: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1700-VII. Відомості Верховної Ради України. 2014. № 49. Ст. 2056.
4. 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 року № 3. Офіційний вісник України. 2016. № 55. Ст. 1931.
5. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13. Ст. 112.
6. Конституція України. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
7. Кодекс законів про працю України. Відомості Верховної Ради УРСР. 1971. № 50.

### Анотація

**Котенко А. М. Податково-правовий вплив на визначення змісту поняття «отриманий дохід» для цілей антикорупційного законодавства.** – Стаття.

Стаття присвячена дослідженню порядку визначення з метою запобігання корупції змісту поняття «отриманий дохід», оскільки розмір отриманого доходу особою, уповноваженою на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, є підставою для обов'язкової подачі письмового повідомлення до Національного агентства з питань запобігання корупції. Складність для суб'єктів декларування викликає визначення перевищення доходу передбаченої граничної межі – 50 прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня відповідного року. Констатується, що оподаткування впливає на визначення фактично отриманого суб'єктом декларування доходу, що звільняє від обов'язку подачі письмового повідомлення до Національного агентства з питань запобігання корупції.

*Ключові слова:* оподатковуваний дохід, податковий агент, Е-декларування, електронне декларування, антикорупційна діяльність.

### Аннотация

**Котенко А. М. Налогово-правовое воздействие на определение содержания понятия «полученный доход» для целей антикоррупционного законодательства.** – Статья.

Статья посвящена исследованию порядка определения с целью предотвращения коррупции содержания понятия «полученный доход», поскольку размер полученного дохода лицом, уполномоченным на выполнение функций государства или местного самоуправления, является основанием для обязательной подачи письменного сообщения в Национальное агентство по вопросам предотвращения коррупции. Сложность для субъектов декларирования вызывает определение превышения дохода предусмотренного предела – 50 прожиточных минимумов, установленных для трудоспособных лиц на 1 января соответствующего года. Констатируется, что налогообложение влияет на определение фактически полученного субъектом декларирования дохода, освобождает от долга подачи письменного сообщения в Национальное агентство по вопросам предотвращения коррупции.

*Ключевые слова:* налогооблагаемый доход, налоговый агент, Е-декларирование, электронное декларирование, антикоррупционная деятельность.

### Summary

**Kotenko A. M. Tax legal impact on the definition of the content of the concept of “income received” for the purpose of anti-corruption legislation.** – Article.

The present article analyzes the order of determination for the purposes prevention corruption content the concept of «received income». The size of received income by the person authorized to perform functions state or local self-government is the basis for the mandatory filing written a statement to the National Agency On Corruption Prevention. The difficulty for the subjects of declaring is caused by the definition of the excess of income of the stipulated maximum limits - 50 subsistence minimums established for able-bodied persons on January 1 of the corresponding year. It is noted that taxation affects the definition actually received the subject declaration of income that releases from duty filing written a statement to the National Agency On Corruption Prevention.

*Key words:* taxable income, tax agent, declarations, electronic declaration, anti-corruption activity.