МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: «Адміністрування податків: контроль доходів і перевірка декларацій громадян»

Здобувача вищої освіти ІІ курсу,
групи ФМФА-21-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування» _____ (підпис) Нікончук Анастасія Андріївна

Науковий керівник _____ (підпис) Панура Юлія Василівна, к.е.н., доцент

Керівник освітньо-професійної Програми _____ (підпис) Швабій Костянтин Іванович, д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування _____ (підпис) Іванишина О.С., к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 4 20.01.2023 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.2023 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 07.02.2023 93/A/5 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ І.Л.Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

_____ К.І. Швабій
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Т.В. Тучак
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Ю.В.Панура
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії _____ М.В.Ярош

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	25		Панура Ю.В.
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	10		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	**від 0 до 50**	45		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	10		Романов І.А.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		Шваюй К.І.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		Турак Т.В.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	8		Панура Ю.В.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	48		Ярун М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	93		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
93	A	5 (відмінно)	07.02.2023	Романов І.А. Шваюй К.І. Турак Т.В. Панура Ю.В. Ярун М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фіскальне адміністрування»

Затверджую
В.о. завідувача кафедри
_____ Іванишина О.С.
«01» 02 2022

Завдання на випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувачу вищої освіти
Нікончук Анастасії Андріївни

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Адміністрування податків: контроль доходів і перевірка декларацій громадян»
2. Затверджена наказом ректора від 25.10.2022 № 1070
3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023
4. Цільова установка – вивчення процедури та механізмів адміністрування податків в частині здійснення контролю доходів і перевірки декларацій громадян.
Метою дипломної роботи є обґрунтування шляхів вдосконалення адміністрування й механізмів декларування доходів фізичних осіб.
Об'єктом дослідження дипломної роботи є контрольно-перевірочна робота органів ДПС з податку на доходи фізичних осіб.
Предметом дослідження є теоретичні та практичні питання вдосконалення адміністрування та механізму декларування податків на доходи фізичних осіб в Україні.
Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.
5. Перелік графічного матеріалу – 6 таблиць, 11 рисунків.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань кожним розділом)

1. Організаційні засади проведення перевірок податковими органами
2. Оцінка контрольно-перевірочної діяльності Управління оподаткування фізичних осіб Головного управління ДПС у м. Києві
3. Аналіз гравців орієнтованих на удосконалення податкових технологій щодо покращення декларування громадянами
4. Вдосконалення декларування доходів фізичним особами
5. Індикатори успішності ДПС щодо адміністрування доходів фізичних осіб
6. Зарубіжний досвід запровадження альтернативних методів декларування податку доходів фізичних осіб
7. Удосконалення законодавства щодо окремих різновидів оподаткування активів фізичних осіб
8. Виклики імплементації альтернативних різновидів оподаткування активів фізичних осіб

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної)роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	25.01.22	25.01.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	02.02.22	02.02.22
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	18.02.22	18.02.22
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	15.04.22	15.04.22
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	14.06.22	14.06.22
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	21.11.22
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	14.12.22
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	24.01.23
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	14.12.22	14.12.22
10.	Отримання зовнішньої рецензії	27.01.23	27.01.23
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	31.01.23	31.01.23
12.	Попередній захист роботи	27-28.12.22	27-28.12.22
13.	Захист дипломної роботи	07-08.02.23	07-08.02.23

Дата видачі завдання «__02__» __лютого_____ 2022

8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи _____ (підпис) Панура Ю.В. (прізвище, ініціали)

10. Керівник освітньо-професійної програми _____ (підпис) Швабій К.І. (прізвище, ініціали)

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ (підпис) Нікончук А.А.

Зміст

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ 7
ВСТУП 8
1. Організаційні засади проведення перевірок податковими органами 11
2. Оцінка контрольно-перевірочної діяльності Управління оподаткування фізичних осіб Головного управління ДПС у м. Києві 17
3. Аналіз гравців орієнтованих на удосконалення податкових технологій щодо покращення декларування громадянами 22
4. Вдосконалення декларування доходів фізичним особами 25
5. Індикатори успішності ДПС щодо адміністрування доходів фізичних осіб 28
6. Зарубіжний досвід запровадження альтернативних методів декларування податків з доходів фізичних осіб 32
7. Удосконалення законодавства щодо окремих різновидів оподаткування активів фізичних осіб 39
8. Виклики імплементації альтернативних різновидів оподаткування активів фізичних осіб 46
ВИСНОВКИ 50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 52
ДОДАТКИ 55

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВРУ – Верховна Рада України

ДПС – Державна податкова служба

ІКС «Податковий блок» - інформаційно-комп'ютерна система «Податковий блок»

КАТОТТГ – кодифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад

КІК – контрольована іноземна компанія

ККУ – Кримінальний кодекс України

KPI – Ключові показники ефективності

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

ПКУ – Податковий кодекс України

ППР – податкові повідомлення-рішення;

ОЄСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

BEPS – проєкт Організації економічного співробітництва та розвитку, план боротьби з ухиленням від оподаткування та виведенням грошей в офшори

ВСТУП

Актуальність теми. Оподаткування доходів фізичних осіб виступає вагомим регулятивним важелем, який посідає одне з центральних місць у податковій системі за обсягами податкових надходжень до бюджету. Це обумовлює постійну увагу податкових органів до здійснення контролю за декларуванням активів фізичних осіб, що, зокрема, стосується перевірки за правильністю, повнотою заповнення декларацій.

В Україні порядок справляння та адміністрування податків визначається різноманітними нормативно-правовими та законодавчими актами. Однак, через тенденцію щодо декларування штучно зменшених активів, постає необхідність у перегляді процедурних питань та механізмів здійснення контрольно-перевірочної діяльності, як складової частини адміністрування податків.

В зазначеному контексті важливим питанням виступають певні альтернативні види декларування активів фізичних осіб. Адже Україна прагне бути рівноправним членом європейської спільноти, тому й у податковій системі має виконати умови BEPS, зокрема, щодо боротьби з ухиленням від оподаткування та виведенням грошей в офшори. Тому що згадана проблема давно наявна в Україні, однак подолання її проблемності саме в частині декларування доходів від неї потребує додаткового перегляду та відповідного вдосконалення.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Науково-методологічну основу дослідження механізмів адміністрування податку на доходи фізичних осіб в українській та зарубіжній фіскальній практиці становлять праці таких науковців та фахівців: Н. Абрамченко, О. Десятнюк, Н. Дутової, Л. Духновської, А. Карповіча, А. Крисоватого, О. Крівцова, О. Круковської, О. Куби, Н. Танклевської, Ю. Швець та інші.

У центрі постійної уваги представників-практиків податкової сфери, наукової спільноти та консалтингових організацій перебувають питання щодо вивчення зарубіжного досвіду окремих видів декларування фізичних осіб

(податкова амністія, амністія капіталів, оподаткування контрольованих іноземних капіталів, як основи офшорних капіталів), серед таких: Н.Атаманчук, А.Монаєнко, Н.Михаліцька Я., О.Олехова та інші.

У зазначених роботах здійснюється більше аналітичний розгляд питань, пов'язаних з декларуванням активів, однак, більшої уваги потребують питання щодо визначення конкретизації проблематики

Метою дипломної роботи є обґрунтування шляхів вдосконалення адміністрування й механізмів декларування доходів фізичних осіб.

Основними завданнями дипломної роботи є:

– вивчити організаційні засади проведення перевірок податковими органами;

– здійснити оцінку контрольно-перевірочної діяльності Управління оподаткування фізичних осіб Головного управління ДПС у м. Києві;

– проаналізувати гравців, орієнтованих на удосконалення податкових технологій щодо покращення декларування громадянами;

– визначити вдосконалення декларування доходів фізичним особами;

– надати індикатори успішності ДПС щодо адміністрування активів фізичних осіб;

– дослідити зарубіжний досвід запровадження альтернативних методів декларування податків з доходів фізичних осіб;

– обґрунтувати удосконалення законодавства щодо окремих різновидів контролю активів фізичних осіб;

– розглянути виклики імплементації альтернативних різновидів оподаткування активів фізичних осіб.

Об'єкт дослідження дипломної роботи **–** контрольно-перевірочна робота органів ДПС з податку на доходи фізичних осіб.

Предмет дослідження **–** теоретичні та практичні питання вдосконалення адміністрування та механізму декларування податків на доходи фізичних осіб в Україні.

База дослідження – Головне управління ДПС у м. Києві.

Методи дослідження. Для висвітлення поставлених у роботі завдань застосовано загально- та спеціально-наукові методи дослідження, зокрема: методи аналізу та синтезу – з метою вивчення сутності контрольно-перевірочної роботи; статистичний – з метою вивчення показників здійснення контрольно-перевірочної заходів; спостереження та порівняння – з метою вивчення зарубіжного досвіду декларування активів фізичних осіб; синтезу – з метою узагальнення наведеного зарубіжного досвіду.

Практичне значення одержаних результатів полягає у врахуванні обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення окремих норм законодавства у законодавчій роботі над нормативною базою ГУ ДПС у м. Києві.

Апробація результатів дипломної роботи. Викладені положення дипломної роботи апробовано під час участі в інтернет-конференції на тему «Фіскальна політика: досягнення, інновації та перспективи розвитку», що відбувалася у Державному податковому університеті, м. Ірпінь, 20 жовтня 2022 року, з публікацією у відповідному збірнику тез.

1. Організаційні засади проведення перевірок податковими органами

В умовах проблематичності формування достатньої податкової складової доходів бюджету та необхідності скорочення рівня тіньової економіки особливої уваги заслуговує здійснення контролюючими органами заходів щодо підвищення ефективності податкового контролю за доходами фізичних осіб, зокрема поданням декларацій громадянами.

Особливої уваги заслуговує така форма податкового контролю, як податкові перевірки, сутність яких полягає у проведенні податковим органом комплексу заходів, які регламентуються нормами чинного податкового законодавства і реалізуються задля перевірки правильності та повноти сплати податкових платежів до державного і місцевих бюджетів, а також дотримання інших норм законодавства, що регулює податкові відносини [19].

У главі 8 Податкового кодексу України визначений порядок та вимоги до проведення камеральних, документальних (планових, позапланових, виїзних і невиїзних) та фактичних перевірок контролюючим органом [16].

Зупинимось на окремих організаційних засадах проведення перевірок доходів фізичних осіб податковими органами.

Відбір платників податків - фізичних осіб до включення до плану-графіка проведення документальних перевірок здійснюється за критеріями ризиків згідно з вимогами визначеними Порядком формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 02 червня 2015 року № 524 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 07 вересня 2020 року № 548, (Додаток А), у тому числі за даними інформаційно-телекомунікаційних систем контролюючих органів.

Так, ДПС України в контексті стратегічної цілі щодо протидії ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних матеріалів створено систему податкових ризиків в оподаткуванні фізичних осіб, а саме:

Розроблено уніфіковані профілі ризиків, які є складовою частиною цільової моделі управління ризиками (карта податкових ризиків оподаткування фізичних осіб) (Додаток Б);

Проводиться експериментальне тестування і визначення ефективності застосування розроблених профілів ризиків;

Опрацьовується концепція впровадження системи управління ризиками в оподаткування фізичних осіб із врахування рекомендації експертів з ризик-менеджменту програми «Програма підтримки управління державними фінансами України);

Розробляються заходи щодо недопущення податкових ризиків в оподаткуванні фізичних осіб.

До плану-графіка насамперед включаються платники податків - фізичні особи, які мають найбільші ризики несплати до бюджету податків та зборів, платежів.

Відповідно до положень ПКУ декларації, які подають громадяни України підлягають камеральній перевірці. Камеральні перевірки проводяться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення. Крім того, перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком і згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

Усіх громадян, які складають декларацію, можна поділити на дві категорії, до яких належать особи, що:

1) зобов’язані подавати річну Декларацію відповідно до ПКУ. У *додатку А* наведено основні випадки **обов’язкового** подання громадянами Декларації про майновий стан та доходи;

2) мають право подавати Декларацію добровільно.

Крім того, є особливі випадки подачі декларації про майновий стан і доходи:

–неправомірне користування фізособою податковою соціальною пільгою (пп. 169.2.4 ПКУ). Наприклад, податкова соціальна пільга використовувалася за 2-ма місцями роботи, працівниця вийшла заміж та втратила статус матері-одиначки й не повідомила вчасно роботодавця. Декларація у такому разі подається, якщо роботодавець не зміг утримати з фізособи недоплачений ПДФО та суму штрафу (100% недоплати);

–залишилася недоплачена сума ПДФО після звільнення, що була виявлена роботодавцем після перерахунку (пп. 169.4.4 ПКУ) або залишилася заборгованість по ПДФО, який був нарахований на суму витрачених не за призначенням підзвітних грошей (пп. 170.9.1 ПКУ);

–існує незадекларована сума доходу за минулі роки;

–утворилася переплата з ПДФО і треба повернути назад податок. Наприклад, сплатили наперед податок з доходу, але потім угода не відбулася;

–потрібно отримати податкову знижку, тобто повернення назад частини сплаченого протягом року ПДФО (пп. 14.1.170 ПКУ). Наприклад, коли були витрати на навчання чи відсотки за іпотечним кредитом.

Загальне правило визначення термінів декларування та сплати податку таке:

–декларація подається звичайними фізособами подається – до 01 травня (пп. 49.18.4 ПКУ), а ФОП загальної системи – впродовж 40 к. днів після закінчення року (пп. 49.18.5 ПКУ);

податок та військовий збір сплачується звичайними фізособами – до 01 серпня (п. 179.7 ПКУ), а ФОП загальної системи впродовж 10 к. днів від крайньої дати декларування. Терміни подання декларації у 2022 році подано у додатку Б.

Зауважимо, що неподання або несвоєчасне подання податкових декларацій — правопорушення, за яке платникам податків загрожує штраф.

Штрафи за неподання податкової декларації 340 грн – якщо перший раз (п. 120.1 ПК), 1020 грн – за кожне повторне неподання чи несвоєчасне подання впродовж року.

Якщо ж відбулася несплата/недоплата податку, то штрафи такі:

–10% визначеного податкового зобов'язання або суми заниження (п. 123.1 ПКУ);

–25% визначеного податкового зобов'язання або суми заниження, якщо доведено, що це було умисно (п. 123.2 ПКУ). Якщо протягом 1095 днів орган ДПС повторно визначить суму податкового зобов'язання з ПДФО, розмір штрафу дорівнюватиме 50% цієї суми (п. 123.3 ПКУ).

Окрім того, може ще й бути адміністративний штраф. Його застосують, якщо декларацію про майновий стан і доходи не подали, подали несвоєчасно або з перекрученими даними. Це може бути попередження або штраф у розмірі 51-136 грн — за перше порушення, і від 85 до 136 грн — за повторного порушення (ст. 164-1 КпАП).

Однак з причини воєнного стану згадані штрафи не застосовуються. Якщо у фізичної особи не було змоги подати декларацію вчасно, то вона має подати її впродовж 6 місяців після відновлення такої змоги (п. 69.1 підрозд. 10 Перехідних положень ПКУ).

За даними звіту ГУ ДПС у . Києві визначено, що громадянами м. Києва у 2021 році подано на 2276 декларації про майновий стан і доходи більше, ніж у 2020 році. Проте у 2019 році цей показник був найбільшим і становив – 26191. Детальний звіт щодо сум задекларованих доходів та сум узгоджених ПДФО та військового збору відображено у таблиці 1.

Таблиця 1

Показники декларування доходів громадян м. Києва у 2019-2021 рр*

Показник	2019	2020	2021
Подано декларацій про майновий стан і доходи фізособами	26 191	23 184	25 460
Сума задекларованого доходу, млн грн	44 146,1	48 550,7	49 291,5
Сума самостійно узгодженого податку на доходи фізичних осіб, млн грн	2103,0	1 409,3	1 162,4
Сума самостійно узгодженого військового збору, млн грн	198,4	185,3	176,5

**Джерело: складено автором за даними [9]*

Для оцінювання ефективності податкового контролю та визначення його ролі у формуванні доходної частини бюджету необхідно розглянути результати контрольно-перевірочної роботи Державної податкової служби України. Відповідно Звіту про досягнення цільових значень Ключових показників ефективності Державної податкової служби України (КРІ ДПС) у 2019 та 2020 роках підрозділи податкового аудиту досягли цільових значень за такими показниками (табл.2).

Таблиця 2

Досягнення цільових значень ключових показників ефективності роботи (КРІ) Служби за 2019 і 2020 роки

№ з/п	KPI	2019 рік		2020	
		Фактичне значення KPI	**Цільове значення KPI**	**Фактичне значення KPI**	**Цільове значення KPI**
1	Частка податкових декларацій, поданих за основними податками фізичними особами за допомогою електронних сервісів	67,6%	58%	73,3%	68%
2	Рівень своєчасного подання податкових декларацій	98,3%	98,25%	96,5%	98,3%
3	Рівень добровільної сплати податкових зобов'язань	102,8%	98,4%	92,1%	93%
4	Рівень скасування в адміністративному порядку	3,8%	20%	7,8%	не більше 10%

**Джерело: складено автором за даними [12]*

Причиною перевищення цільового значення КРІ 1 у 2019 та 2020 році є популяризація електронних сервісів ДПС.

Причиною недосягнення цільового значення КРІ 4, а саме частки сум грошових зобов'язань, рішення про скасування яких в адміністративному порядку прийнято Службою за результатами розгляду скарг платників податків у поточному році, у загальній сумі оскаржуваних грошових зобов'язань, визначених у податкових повідомленнях-рішеннях, винесених підрозділами, до функціональних повноважень яких належить здійснення контрольно-перевірочної роботи податків і зборів з фізичних осіб за

результатами документальних перевірок платників податків у 2020 році є те, що у зв'язку з внесенням змін до Податкового Кодексу та інших законів України, з метою підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби COVID - 19 (Закони України від 30.03.2020 №540-IX та від 13.05.2020 №591- IX) встановлено, що за порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 1 березня до закінчення дії карантину штрафні санкції за несвоєчасну сплату та подання звітності не застосовуються (окрім ПДВ).

Крім того, протягом періоду з 1 березня до закінчення карантину платникам податків не нараховувалась пеня, а нарахована, однак не сплачена за цей період пеня підлягає списанню, що впливає на своєчасність погашення, нарахованих платником зобов'язань у деклараціях.

Отже, основними проблемами щодо проведення контрольно-перевірочних заходів ДПС України слід віднести:

– неякісне проведення перевірок та не доведення встановлених порушень по ППР скасування грошових зобов'язань;

– недосконаліть чинного законодавства, яке визначає основні положення щодо провадження контрольних процедур у сфері оподаткування;

– надання платником додаткових документів при проходженні процедури адміністративного оскарження актів перевірок;

– викривлення, неточності податкових даних, які надходять до податкового органу від платника податків переважно у формі податкової звітності;

– відсутність дієвих інструментів оперативної оцінки інформації, яка надається платниками податків;

– низький рівень професійної підготовки фахівців, уповноважених на здійснення податкового контролю;

– низькі податкова грамотність платників податків і їх податкова культура тощо.

2. Оцінка контрольно-перевірочної діяльності Управління оподаткування фізичних осіб Головного управління ДПС у м. Києві

Управління оподаткування фізичних осіб Головного управління ДПС у м. Києві займається проведенням камеральних перевірок податкової звітності громадян, самозайнятих осіб, забезпечує своєчасне та повне нарахування та сплату податку на майно з фізичних осіб та місцевих зборів з фізичних осіб, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати ПДВ, акцизного податку платниками податків – фізичними особами-підприємцями.

З метою забезпечення повноти оподаткування податкових зобов'язань та недопущення мінімізації доходів фізичних осіб працівники Управління оподаткування фізичних осіб:

проводять камеральні перевірки податкової звітності;

складають акти за результатами встановлених порушень податкового законодавства;

направляють листи щодо декларування доходів;

направляються запити податковим агентам щодо підтвердження даних у звітах за формою № 1-ДФ (табл.3).

Таблиця 3

Показники контрольно-перевірочної діяльності органів ДПС щодо сплати ПДФО та військового збору, млн грн

Показник	2020	2021
проведено камеральних перевірок	1 243 435	1 153 672
донараховано ПЗ та штрафних санкцій, млн гривень	31,6	47,8
складено акти камеральних перевірок стосовно розрахунку за формою № 1-ДФ та своєчасності сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань по ПДФО та ВЗ	5 094	6 459
направлено листи громадянам щодо декларування доходів	5 420	5 067
направлено запити податковим агентам щодо підтвердження даних у звітах за формою № 1-ДФ	2036	1 973

**Джерело: складено автором за даними [10]*

За результатами контрольно-перевірочної роботи підприємств, установ, організацій та фізичних осіб-підприємців, які виплачували доходи громадянам з порушенням вимог чинного податкового законодавства, проведено 779 перевірок, з яких у 373 суб'єктів господарювання встановлено порушення чинного законодавства, додатково нараховано податку на доходи фізичних осіб 60,5 млн грн, військового збору 4,5 млн грн та єдиного внеску 11,9 млн гривень.

Також здійснювалися заходи щодо легалізації заробітної плати з керівниками підприємств, які проводили нарахування заробітної плати найманим працівникам нижче законодавчо встановленого рівня. Так, за результатами проведення індивідуальної роз'яснювальної роботи та роботи комісій, створених при Київській міській державній адміністрації та районних державних адміністраціях м. Києва, в складі яких працюють податківці, в 2020 році з 33 106 підприємств, підвищили рівень заробітної плати 32 134 підприємства, заробітну плату підвищено по 377 152 найманим працівникам. У 2021 році з 45 584 підприємств підвищили рівень заробітної плати 44 690 підприємств, заробітну плату підвищено 541 398 найманим працівникам. Додатково надійшло до бюджету: у 2020 році 157,96 млн грн податку на доходи фізичних осіб та 13,16 млн грн військового збору; у 2021 році надійшло до бюджету 475,6 млн грн податку на доходи фізичних осіб та 41,2 млн грн військового збору.

Управлінням оподаткування фізичних осіб за період з 01.07.2022-30.09.2022 було проведено 456 032 камеральні перевірки податкової звітності. Станом на 01.11.2022 року відділом адміністрування податків з громадян управління оподаткування фізичних осіб Головного управління ДПС у м.Києві було проведено 7 413 камеральних перевірок громадян (табл.4) .

Таблиця 4

Інформація щодо проведених камеральних перевірок податкової звітності Управлінням оподаткування фізичних осіб

Відділ	К-сть проведених камеральних перевірок	В т.ч. к-сть проведених камеральних перевірок, в яких встановлено порушення	Сума донарахувань за наслідками проведених камеральних перевірок, тис. грн.
Відділ адміністрування податку на доходи фізичних осіб та військового збору	79 885	0	0
Відділ адміністрування податків з громадян	7 413	74	8 071,5
Відділ адміністрування податків з самозайнятих осіб	109 086	76	6 919,45
Відділ адміністрування ПДВ з фізичних осіб	7 866	78	304,5
Відділ адміністрування плати за землю з фіз.осіб	942	0	0
Відділ камеральних перевірок податкових декларацій платників єдиного податку – фіз. осіб	246 216	125	1 997,8
Відділ адміністрування податкової знижки	4 624	2 574	12 603,0
Всього	456 032	2 927	29 896,22

**Джерело: складено автором за даними звіту управління*

За результатами камеральної перевірки в разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі надсилається засобами поштового зв'язку, протягом трьох робочих днів платнику податків.

На підставі акта камеральної перевірки, в якому описана суть порушення, виписується податкове повідомлення-рішення (ППР). ППР приймається протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків, його представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції, акта камеральної перевірки.

Згідно Закону України № 2260-IX від 27.05.2022 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей

податкового контролю та адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану», платники податків, які мають можливість своєчасно виконувати податкові обов'язки щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої пунктом 46.2 статті 46 цього Кодексу, реєстрації у відповідних реєстрах податкових накладних, розрахунків коригування, звільняються від відповідальності за несвоєчасне виконання таких обов'язків, граничний термін виконання яких припадає на період починаючи з 24 лютого 2022 року до дня набрання чинності Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану" за умови реєстрації такими платниками податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних до 15 липня 2022 року, подання податкової звітності до 20 липня 2022 року та сплати податків та зборів у строк не пізніше 31 липня 2022 року.

Отже, згідно наданих даних, управлінням оподаткування фізичних осіб було застосовано штрафні санкції за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань за період з 01.01.2022-30.09.2022 на суму 14 019,32 тис. гривень (табл.5).

Таблиця 5

Інформація щодо нарахованих штрафних санкцій за несвоєчасну сплату

Відділ	К-сть проведених камеральних перевірок	Сума донарахувань за наслідками проведених камеральних перевірок, тис. грн.	К-сть платників, по яким не проведено камеральні перевірки	Сума втрат, тис. грн.
1	2	3	4	5
Відділ адміністрування ПДВ з фізичних осіб	86	487, 2	448	444,8
Відділ адміністрування єдиного внеску з фізичних осіб Відділ адміністрування єдиного внеску окремих видів та категорій громадян	112	166,1	72 014	91 940,37

Продовження таблиці 5

1	2	3	4	5
Відділ адміністрування єдиного внеску з юридичних осіб	1 561	6 530,0	29 580	571 470,0
Відділ застосування штрафних санкцій за несвоєчасну сплату узгоджених сум податкових зобов'язань громадян та самозайнятих осіб	1 407	514,48	651	248,42
Відділ застосування штрафних санкцій до платників єдиного податку – фізичних осіб	4 209	5 910,58	108 992	214 782,21
Відділ застосування штрафних санкцій за несвоєчасну сплату узгоджених сум податкових зобов'язань з майнових податків фізичних осіб	595	411,00	17 200	9 846,0
Всього	7 970	14 019,32	228 885	888 731,8

**Джерело: складено автором за даними звіту управління*

Згідно аналізу виконання показників доходів до державного бюджету у січні – жовтні 2022 року податку на доходи фізичних осіб надійшло 27 892 599 тис. грн., військового збору – 4 724 716 тис. гривень.

Крім того, управління оподаткування фізичних осіб забезпечує податкові надходження до місцевого бюджету. В табл.6 наведені показники надходжень та порівняння з індикативними показниками.

Таблиця 6

Аналіз надходжень до місцевого бюджету

станом на 01 листопада 2022 року

Вид податку	Очікуваний збір на місяць,	Індикативні показники місцевого бюджету з початку року	Факт з початку року	Відхилення факту до індикативних показників	
				(+ -)	%
1	2	3	4	5	6
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	17 883,00	92 507,00	93 507,96	1 001,00	101%

Продовження таблиці 6

1	2	3	4	5	6
Земельний податок та орендна плата - всього	1 900,00	20 050,00	16 773,00	-3 277,0	84%
Транспортний податок	2 638,00	5 925,00	8 367,00	2 442,00	141%
Єдиний податок разом без єдиного податку з сільськогосподарських товаровиробників	859 000,00	6 498 202,00	6 354 693,00	-143 509,00	98%
РАЗОМ	881 421,00	6 616 684,00	6 473 340,96	-143 343,00	-
Єдиний внесок на 01.11.2022	5 390 263,00	46 413 089,00	51 106 983,00	4 693 894,00	110,1%

**Джерело: складено автором за даними [9]*

Як бачимо, найбільше виконання плану індикативних показників за період січень-жовтень 2022 року було здійснено по транспортному податку, сума перевищення склала 2 442,00 тис. грн. Водночас, по земельному податку та орендній платі разом було не виконано план індикативних показників, втрати бюджету склали 3 227 тис. грн.

Крім того, слід зазначити, що сума перевиконання плану індикативних показників по єдиному внеску склала 4 693 894 тис. грн. Також, згідно наданих даних, фактична сума надходжень по єдиному внеску з початку року перевищила суму фактичних надходжень за січень-жовтень минулого року на 5 457 291 тис. грн, а саме 112%.

3. Аналіз гравців орієнтованих на удосконалення податкових технологій щодо покращення декларування громадянами

Сьогодні система адміністрування податків фізичних осіб побудована на протистоянні держави і платників податків. При цьому як держава не готова поступатися своїми інтересами, так і платники не бажають рахуватися із інтересами держави.

Однією із головних функцій держави у системі адміністрування податків і зборів залишається податковий контроль, а основним методом податкового контролю – перевірки.

У європейських країнах при проведенні податкового контролю перевага надається застосуванню попереджувальних заходів, а вплив на платника здійснюється відповідно до його поведінки (від поліпшення надання послуг до боротьби з фактами шахрайства). Метою попереджувальних заходів є усунення будь-яких підстав для ухилення платника від виконання своїх податкових зобов'язань. Щодо примусових заходів, то вони не мають на меті лише збільшення надходжень до державних фондів, а спрямовані на обмеження можливостей ухилення платників від виконання своїх зобов'язань без застосування засобів покарання. Збільшення кількості послуг, які надає адміністратор, та підвищення їхньої якості спрямовано на надання допомоги платникам для повного і вчасного виконання ними податкових зобов'язань.

Тому, сьогодні електронний формат подання податкової звітності є надзвичайно оптимізуючим фактором як для платників податків, так і для контролюючих органів з точки зору зниження затрат на камеральну перевірку та іншу поточну роботу контролюючих органів. Окрім того, електронна податкова звітність підвищує оперативність її подачі, що знижує ризик ухиляння від сплати податків.

Подання звітності в електронному вигляді для фізичних осіб-платників податків надає можливість скоротити час і витрати на подання звітності; мінімізувати помилки при заповненні декларації; при необхідності надати копії документів у додатку до декларації, що важливо, зокрема, при використанні права на податкову знижку.

Переваги подання податкової звітності в електронному вигляді як для платників податків, так і для податкових органів зображені на рис. 1.



Рис. 1. Переваги подачі податкової звітності в електронному вигляді*

**Джерело : складено автором за даними [18]*

Сьогодні ДПС України для фізичних осіб в Електронному кабінеті об’єднано сервіси для громадян в окремий Е-кабінет, який надає такі можливості:

- доступ до реєстраційних даних та даних про об’єкти оподаткування (рухоме та нерухоме майно, відомості про які надходять до ДПС із відповідних реєстрів інших державних органів);

- доступ до сформованих податкових повідомлень – рішень щодо сум нарахованих податкових зобов’язань з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та плати за землю;

- подання декларації про майновий стан і доходи;

- отримання відомостей про суми виплачених доходів та утриманих податків з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків.

Крім того, через режим «Стан розрахунків з бюджетом» фізичні особи можуть сплатити податки, збори, платежі, обравши на вибір одну з платіжних систем.

Однак, сьогодні є фізичні особи, які відмовляються від подання декларацій в електронному вигляді в режимі онлайн.

Для вирішення проблеми щодо викривлення, неточності податкових даних, що надходять до податкового органу від платника податків фізичних осіб переважно у формі звітності необхідно ввести реєстр, який б дозволив побудувати автоматичну базу, яка б надала можливість визначити окрім загальної статистики із даного питання, інформацію про те, хто із платників податків фізичних осіб подає податкову звітність невчасно, дані щодо строків прострочення, як контрагенти пов'язані між собою, тобто мати повну податкову історію даних платників податків фізичних осіб з даного питання. На базі таких даних можливе автоматичне нагадування платнику податкових платежів про наближення терміну подання податкової звітності чи про його прострочення, що є ймовірно позитивним сервісом для платників, а також автоматичне врахування такої інформації при визначенні ризиків, які впливають на внесення такого платника у план-графік податкових документальних перевірок за відповідний період.

4. Вдосконалення декларування доходів фізичним особами

Максимальна цифровізація взаємовідносин держави та платників податків – першочерговий пріоритет для податкової служби. Щоб дізнатися про сплачені податки, подати звітність, отримати інформацію із реєстрів чи адміністративну послугу, подати заяву та запит не обов'язково йти до податкового органу. Чимало можливостей для отримання інформації зі свого

персонального комп'ютера передбачено в рамках цифровізації послуг Державної податкової служби. Для цього на вебпорталі ДПС України забезпечено доступ до низки безкоштовних електронних сервісів.

Проте для вирішення проблеми значних затрат на здійснення контролю та великої вірогідності неповного (часткового) відображення облікової інформації зацікавлених у зміненні податкових показників платників податків, варто звернути особливу увагу на технологічні можливості уникнення «людського фактору» (помилок, неправильного тлумачення, визначення повноти інформації, що опрацьовується) в процесі контрольних дій. Одним із таких засобів є відмова від паперового документообігу та перехід на повністю електронний документообіг без можливості зміни даних «заднім числом», або приховування частини інформації.

На наше переконання, існує нагальна потреба в спрощенні податкової звітності щодо податку на доходи фізичних осіб, а головне – забезпеченні повноцінного функціонування електронного декларування доходів усіма громадянами України. Але разом з тим, потребує перегляду й оптимізації пільгова політика в сфері адміністрування податку на доходи фізичних осіб (диференціація джерел отримання доходів, врахування особливостей і соціального статусу фізичної особи, надання пільг родинам з дітьми, незалежно від кількості неповнолітніх дітей тощо). Необхідно у перспективі реалізовувати ініціативи щодо добровільності та сумлінності декларування і сплати податку на доходи фізичних осіб. Цьому сприятиме активність реалізації принципу соціальної справедливості в оподаткуванні, прозорий підхід у здійсненні розподільчо-регулюючої функції податку, розвиток податкової культури та податкової грамотності населення, імплементація європейського досвіду прогресивності в оподаткуванні доходів громадян, залучення до процесу подання декларацій про майновий стан і доходи фахівців та консультантів, в т. ч. на волонтерських засадах тощо.

За результатами проведеного аналізу виокремлено стратегічні шляхи з вдосконалення декларування доходів фізичних осіб, що представлено на рис. 2.

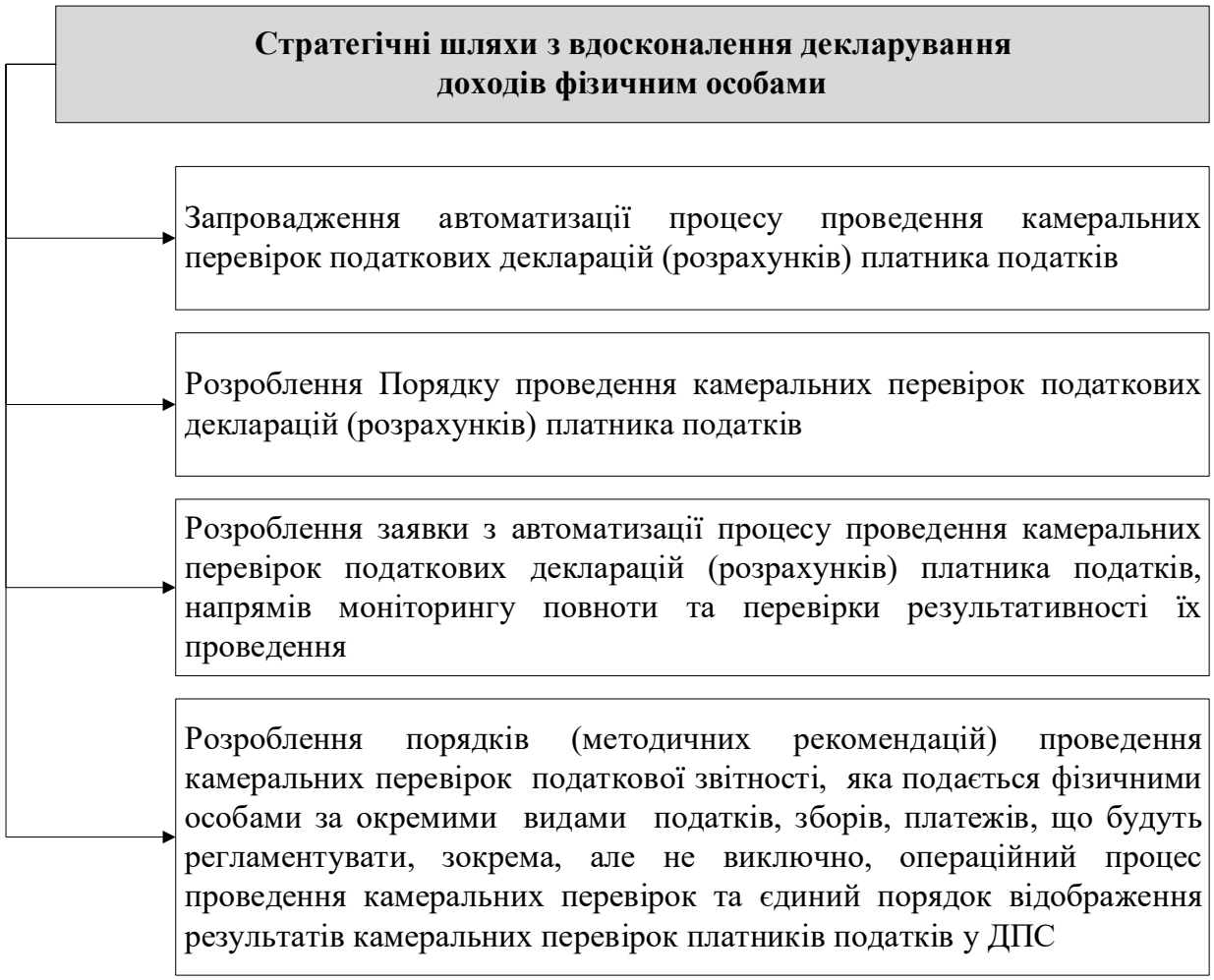


Рис. 2. Стратегічні шляхи з вдосконалення декларування доходів фізичних осіб

*****_Джерело : складено автором_

Отже, у процесі реформування адміністрування податкових платежів держава намагається створити умови, за яких платники податків, зокрема фізичні особи самі усвідомлювали би необхідність їхній сплаті. Тільки тоді можна застосовувати конкретні механізми співпраці, що будуть частиною загальної системи адміністрування податкових платежів і сприятимуть їх добровільній сплаті.

5. Індикатори успішності ДПС щодо адміністрування доходів фізичних осіб

Відповідно до наказу ДПС України наприкінці 2021 року затверджено Стратегічний план ДПС України на 2022-2024 роки. Зокрема, планом визначаються цілі в рамках стратегічних напрямів щодо: надання сучасних і доступних послуг громадянам та бізнесу, ефективного адміністрування податків, зборів, платежів та інше (див. рис. 3).

Стратегічні ініціатива	2022-2024 роки	Очікуваний цільовий результат
Спрощення адміністрування податків	→	Зменшено витрати і час платників податків на податковий облік та платежі до бюджету
Посилення контролю за повнотою оподаткування доходів фізичних осіб	→	Запроваджено систему моніторингу та контролю за повнотою оподаткування доходів фізичних осіб з метою протидії детінізації економіки та мінімізації сплати податків і зборів до бюджету
Удосконалення процесів ведення обліку платежів та контролю за достовірністю облікових показників в інтегрованих картках платників	→	Забезпечено повноту та достовірність обліково-звітних показників щодо стану розрахунків платників з бюджетами та фондами
Розвиток зручних та доступних сервісів для платників	→	Збільшено кількість послуг, доступних онлайн, спрощено доступ платників до таких послуг та інформаційних ресурсів ДПС

Рис. 3. Стратегічні цілі роботи ДПС України

*****_Джерело : складено автором на основі [6]_

Якщо розглядати зазначені цілі в розрізі звіту про виконання Стратегічного плану за 2022 рік, потрібно відзначити наступне. ДПС України спрямовано відповідні пропозиції із наведених вище цілей до Міністерства фінансів України, у результаті чого:

– прийнято наказ МФУ від 17.05.2022 № 143 «Про внесення змін до форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи»;

– з метою протидії детінізації економіки та мінімізації сплати податків і зборів до бюджету розроблено проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо посилення контролю за повнотою оподаткування доходів фізичних осіб». Законопроєктом пропонується запровадити контроль за витратами фізичних осіб, який здійснюється контролюючими органами для встановлення відповідності розміру понесених фізичною особою витрат, розміру отриманих нею доходів (непрямий метод контролю);

– прийняття наказу МФУ від 28.09.2022 № 303 «Про затвердження Змін до Порядку взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 12 жовтня 2022 р. за № 1226/38562 від 10.05.2022;

– в обліковій системі ДПС запроваджено КАТОТТГ;

– облікові процеси підсистеми «Облік платежів» ІКС «Податковий блок» переведено на рівень територіальних органів з прив’язкою до КАТОТТГ.

З метою виконання цілей з досягнення 100-відсоткового забезпечення подання податкових декларацій фізичними особами за допомогою електронних сервісів відповідними структурними підрозділами ДПС України взято участь у розробленні заявок на удосконалення програмного забезпечення інформаційно-комунікаційної системи «Електронний кабінет» щодо впровадження нових та удосконалення наявних е-сервісів.

В рамках реалізації заходів щодо *удосконалення підходів та процедур податкових перевірок*, зокрема з*апровадження автоматизації процесу*

проведення камеральних перевірок податкових декларацій (розрахунків) платника податків, вжито таких заходів*:*

– розроблено проєкт наказу ДПС «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральної перевірки податкової декларації про майновий стан і доходи», та узгоджено зі структурними підрозділами ДПС;

– після затвердження зазначеного наказу запланована заявка з автоматизації процесу проведення камеральних перевірок податкових декларацій (розрахунків) платника податків, напрямків моніторингу повноти та перевірки результативності їх проведення;

– розроблено та надано на розгляд структурним підрозділам ДПС проєкт Заявки на доопрацювання програмного забезпечення ІКС «Податковий блок» в частині автоматичного формування розрахунку штрафних фінансових санкцій за неподання / несвоєчасне подання податкової звітності у відповідності до пункту 120.1 статті 120 Податкового кодексу України, за результатами розгляду якої структурними підрозділами надано відповідні пропозиції.

Виконання заходу можливе після набрання чинності змін до ПКУ в частині удосконалення (автоматизації) процедури проведення камеральних перевірок.

Прийнято наступні нормативно-правові акти:

– наказ Міністерства фінансів України від 25.08.2022 № 259 Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 30 жовтня 2017 року № 892 «Про затвердження форми Акта про встановлення факту ведення нерезидентом господарської діяльності через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік». Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 07 вересня 2022 року за № 1018/38354.

– наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2022 № 360 «Про затвердження Порядку проведення перевірки контролюючої особи».

Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 18 листопада 2022 року за № 1432/38768.

Реалізовані заходи за 2022 рік представлені схематично на рис. 4.



Рис. 4. Заходи ДПС України за 2022 рік з вдосконалення досліджуваних напрямів роботи

*****_Джерело: складено автором на основі узагальнених даних_

Таким чином, з наведеного аналізу індикаторів успішності ДПС України з досліджуваних напрямів роботи, потрібно відмітити їх відносно тривалу процедуру затвердження, що передбачає такі етапи, як: розробка – погодження – доопрацювання – направлення для затвердження – участь у представленні у комітетах ВРУ (у разі ініціативи законопроєкту) – прийняття сесією ВРУ – підписання – набрання чинності. У цьому зв’язку, подібні цілі мають стратегічний характер та передбачені до реалізації на період до 2024 року.

6. Зарубіжний досвід запровадження альтернативних методів декларування податків з доходів фізичних осіб

Зарубіжний досвід запровадження процедури податкової амністії та амністії капіталів.

На сьогодні досвід реалізації т.з. «податкової амністії» мають багато країн світу – Аргентина, Австралія, Бельгія, Франція, Німеччина, Данія, Італія, Індія, Голландія, Норвегія, Грузія та ін. Деякі з країн впроваджували цей механізм неодноразово (Індія, Туреччина, Італія, ін.). Більшість амністій, що відбулися у світі за останні 20 років, були гібридного типу: в рамках одного механізму запроваджувались *податкова амністія* та *амністія капіталів.*

Амністію капіталу часто плутають з податковою амністією, хоча вона орієнтована на легалізацію активів, які були придбані та неправильно задекларовані або взагалі не задекларовані, а не на «прощення» несплачених податків.

Найбільш вдалими прикладами проведеної амністії за обсягом податкових надходжень за останнє десятиріччя можливо виділити наступні:

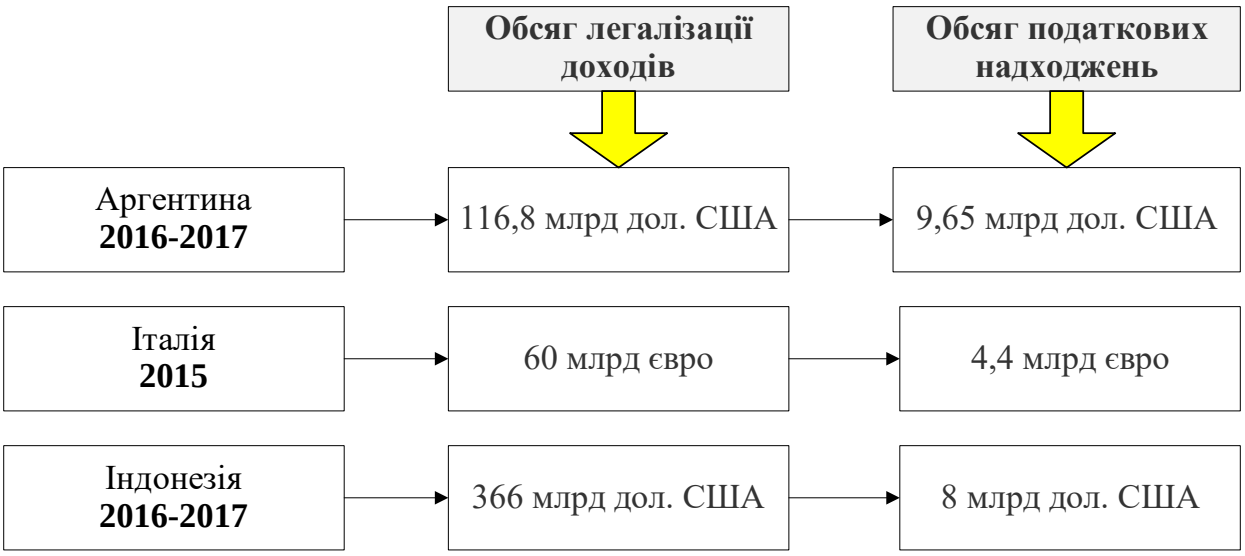


Рис. 5. Фінансові результати реалізації податкової амністії

*****Джерело: складено автором на основі [4]*

Аргентина. Уряд Аргентини на власному досвіді знає, що таке справжні невдачі. Лише програма податкової амністії 2017 року стала успішною на відміну від аналогічних заходів 1987, 1995,2009 та 2013 років. У результаті

амністії 2017 року було задекларовано активів на суму близько 117 млрд. доларів. До такого успіху привела, перш за все, пряма залежність суми належного до сплати податку від розміру раніше незадекларованих активів. Також учасникам амністії було надано змогу придбати трирічні суверенні облігації з 0% або семирічні з купоном у розмірі 1%.

Так званий «Закон про білий капітал», запроваджений в Аргентині у період із 25 липня 2016 р. по 31 березня 2017 р., передбачав наступне: якщо основна ставка податку на доходи в Аргентині складала 35%, в рамках амністії пропонувалися понижені ставки за прогресивною шкалою залежно від вартості декларованих активів: 0%, 5% та 10% (у разі термінового декларування)/15% (у разі більш пізнього декларування).

Окрім того, в рамках амністії в Аргентині спеціальний податок не застосовувався до платників, які використали задекларовані кошти, зокрема на придбання *державних облігацій внутрішньої позики* (емітованих у доларах США) зі строком погашення три або шість років.

Італія – справжній «фанат» податкової амністії, які були такими частими, що ОЄСР навіть дала уряду пораду відмовитися від такої практики взагалі, аби остаточно не підірвати податкову систему. Хоча у 2001 році податкова амністія виявилася все ж успішною. Цікавим фактором стала можливість для осіб, що володіли активами за кордоном, просто заявити про них уряду. При цьому їх можна було залишати на тому ж місці, однак сума податку мала бути сплачена відповідна. А от повернувши капітал в Італію, можна було сплатити лише 2,5% від загальної суми. Звичайно більша частина коштів повернулася до Італії.

Відмітимо досвід Італії, в рамках податкової амністії, щодо мотивації декларантів або сплатити відповідний відсоток від вартості задекларованого майна, *або придбати державні цінні папери на певну суму*, що звільнило б декларантів від сплати податку на задеклароване майно та надавало їм додаткові гарантії.

Цікавим є також досвід амністій в *США,* де жодного разу не проводилося амністій на федеральному рівні, усі податкові амністії проводились на рівні Штатів. Найуспішнішими вважаються досвід декларування в економічно значущих штатах Нью-Йорк та Каліфорнія.

Індія, досвід якої експерти вважають цінним прикладом проведення податкової амністії. В Індії податкові амністії проводяться регулярно та досить успішно. Але цей досвід, скоріше, обумовлений особливостями заощаджень та інвестувань в Індії (основним об'єктом декларування в Індії виступають злитки золота). Амністії 1951, 1965 років були провальними через відсутність гарантій держави відносно декларантів та високі податкові ставки. У 1997 році відбулася перша успішна податкова амністія: було зібрано більше 2 млрд. доларів. Ключовим фактором успіху стала знижена порівняно з попередніми амністіями ставка (30%).

Казахстан, де економічна амністія проводилась у в 2001 році. Унаслідок цієї амністії було отримано майже 500 млн. доларів США. Значнішими були наступні результати:

- найбільші світові рейтингові агентства підвищили кредитний рейтинг Казахстану після оголошення амністії капіталів;
- податкова амністія дозволила уряду Казахстану вперше піти на зниження податків: ставка ПДВ була знижена на 4%, ставка соціального податку – на 5%.

За оцінками обсягів фактичних надходжень до бюджетів відносно планових показників можна виділити *негативний досвід наступних країн* (рис. 6).

Німеччина. В рамках рішення про податкову амністію у 2003 році:

– громадяни були зобов'язані до кінця 2003 року сплатити із задекларованої суми тіньових коштів податок у розмірі 25%. У разі невиконання цієї вимоги сума податку збільшувалася до 35% від 1 січня 2004 року;

– за легалізацію тіньових коштів проти громадян держава не починає

звичайних заходів кримінального переслідування, якщо вони добровільно оголосять про розміри прихованих прибутків.

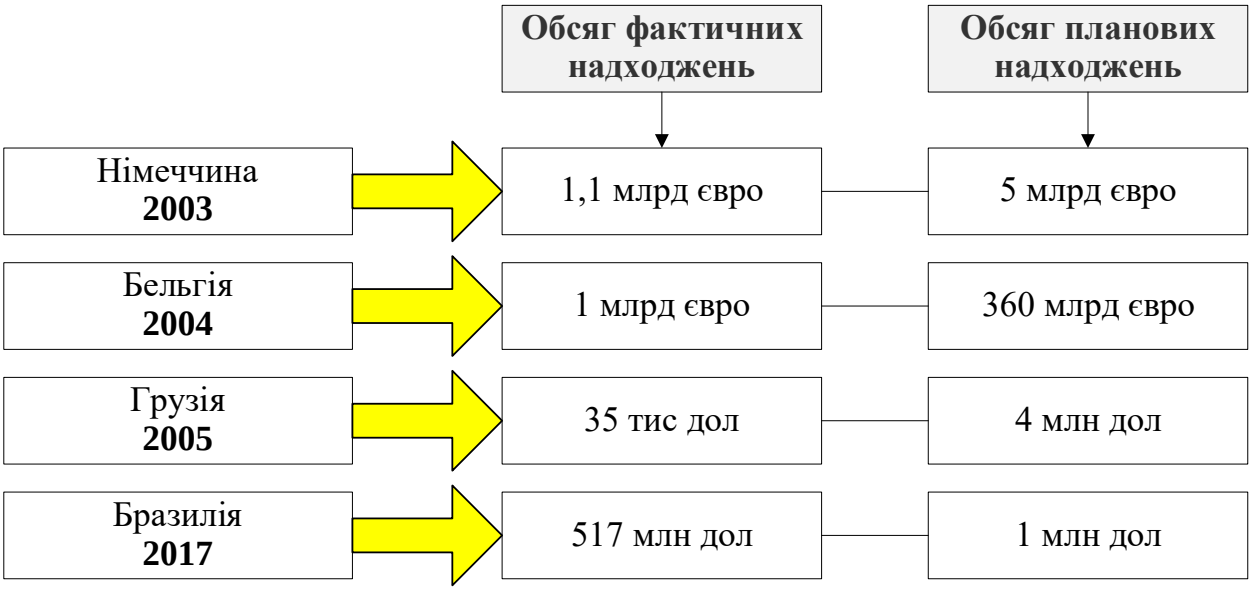


Рис. 6. Фінансові показники в рамках невдалих податкових амністій

*****_Джерело: складено автором на основі [8]_

Бельгія. Фахівцями як найдосконаліший оцінюється бельгійський закон про амністію капіталу, який набрав чинності 16 січня 2004 року, що передбачав:

– громадяни можуть просто задекларувати кошти, отримані приватними особами від інвестицій за межами країни, без ввозу їх до Європи (у цьому випадку вони мають сплатити податок за ставкою 9%) або інвестувати їх у ЄС не менш ніж на три роки (у цьому випадку податок знижується до 6%);

– одержання громадянами від податківців розписку, згідно з якою стосовно них не буде порушуватися кримінальна справа за укриття від оподаткування тих коштів.

Бразилія, досвід якої показує важливість грамотного законодавчого регулювання. Закон, що запроваджував податкову амністію на території Бразилії, пропонував її учасникам сплатити одноразовий податок у розмірі 15% та 15% штрафу (загалом 30%) в обмін на звільнення від кримінальної відповідальності за податкові правопорушення. Також закон про податкову

амністію не розповсюджується на політиків, державних службовців, членів їхніх сімей. Щоправда, у липні 2017 року прибуток країни склав лише 517 млн. доларів – фактично вдвічі менше від прогнозованого.

Зарубіжний досвід щодо оподаткування КІК

Історично існування правил оподаткування КІК в міжнародному законодавстві з 1962 року з їх введення в дію в США. Після цього аналогічні правила були запроваджені в більшості розвинених країн. Серед усіх країн, що застосовують правила оподаткування КІК, доходи фізичних осіб оподатковуються також у Німеччині, Естонії, Австралії, Японії.

Досвід зарубіжного законодавства щодо визначення КІК, що застосовувалося, довело окремі недоліки, що наведені на рис. 7.

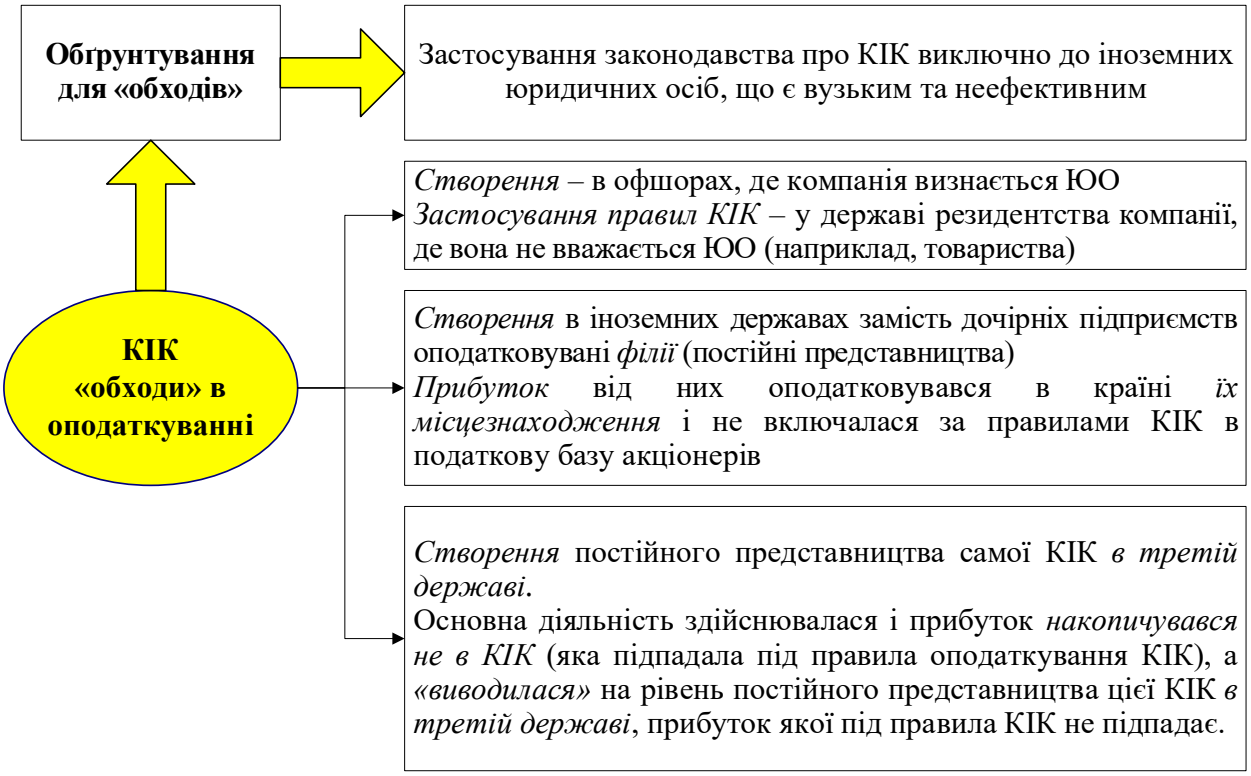


Рис. 7. Недоліки КІК, що має прояв в «обходах» при оподаткуванні

*****Джерело: складено автором*

131 країна (Україна в їх числі) приєдналися до масштабного плану реформування міжнародної системи оподаткування для великого бізнесу, розробленому ОЕСР.

До сих пір законодавство більшості держав КІК визнає іноземна юридична особа (тобто має корпоративну форму) [5] і не застосовується до

інших структур, наприклад, товариств, фондів, трастів тощо. При цьому, є іноземна компанія юридичною особою чи ні, в більшості випадків визначається по праву держави, що застосовує правила КІК (як, наприклад, за законодавством про КІК США чи Німеччини).

З метою протидії подібним практикам законодавство про КІК пізніших періодів почалось застосовуватися не тільки до юридичних осіб, але й також до структур без створення юридичної особи – товариств, фондів, трастів і постійних представництв (далі – «ПП») – до ПП компаній резидентів в іноземних державах і до ПП самих КІК в третіх державах.

Структури без утворення юридичної особи можуть визнаватися КІК на сьогодні згідно з законодавством Великобританії, Франції, Фінляндії.

Постійні представництва підпадають під дію правил КІК за законодавством Швеції, Фінляндії (з 2015 р), Франції.

ОЕСР рекомендує в національному законодавстві щодо оподаткування КІК наступне.

По-перше, використовувати широке визначення КІК у такий спосіб, що, крім юридичних осіб, правила КІК застосовувалися також до товариств, фондів і до постійних представництв. Якщо за допомогою зазначених структур платники податків отримують прибуток, по відношенню до якого виникають сумніви, що даний прибуток був об’єктом оподаткування за справедливими ставками в країні їх місцезнаходження.

По- друге, вводити норми, які дозволяли б застосовувати правила КІК до гібридних механізмів. Так, наприклад, за американськими правилами класифікації юридичних осіб допускається за вибором американського платника податків ряд компаній, що входять в одну групу, де він є бенефіціаром, визнавати єдиною юридичною особою. Ця частина компаній відповідно стає «disregarded entities», в результаті чого грошові потоки між цими пов’язаними компаніями не враховуються для цілей оподаткування.

Розглянемо окремі приклади щодо визначень КІК законодавством зарубіжних країн.

За чинним законодавством *Великобританії* використовується кілька тестів для визначення, податковим резидентом якої держави є іноземна компанія. Первинний тест визнає місцем резидентства компанії територію, де КІК зобов'язана сплачувати податки в силу резидентства або місця знаходження керівного органу. Якщо КІК сплачує податки в одній державі, зареєстрована в іншій, а місце управління має в третій, то територія, до якої «належить» більше половини прибутків цієї КІК, може бути визнана місцем резидентства цієї КІК, якщо податкові органи цієї держави- території визнають КІК своїм резидентом. В іншому випадку податкові органи Великобританії самостійно приймають рішення про місце резидентства цієї КІК.

За чинним законодавством *Німеччини*, щоб іноземна компанія визнавалася КІК, вона має бути зареєстрована в іноземній державі, і там же мають знаходитися її офіс і місце управління. Якщо зареєстрований офіс компанії або місце її управління знаходиться в Німеччині, то компанія визнається податковим резидентом Німеччини і німецькі правила КІК до неї не застосовуються.

Поняття «контроль» в законодавстві про КІК є ключовим, оскільки, як припускає основна концепція КІК, тільки особа, яка має контроль над КІК і має можливість визначати долю прибутків КІК, має можливість в силу цього використовувати КІК для перерозподілу і приховування прибутку з метою ухилення від оподаткування. Таким чином, є справедливим утримання податку на прибуток КІК саме в «контролюючої особи».

За чинним законодавством *США* контролюючою особою визнається американський акціонер (американський громадянин або особа без американського громадянства, але яка визнається американським податковим резидентом), якому належить 10% і більше голосуючих акцій КІК. При цьому за американськими правилами для визнання іноземної корпорації КІК американським акціонерам в цілому має належати 50% або більше голосуючих акцій або капіталу КІК.

Варто відзначити, що вимога про наявність формального контролю, заснованого на юридичному володінні капіталом або голосуючими акціями КІК, для визнання резидента контролюючою особою КІК зберігається на

сьогодні за законодавством про КІК практично у всіх державах [5].

Це пояснюється, перш за все, тим, що формально-юридичний контроль над КІК є видом контролю, який найпростіше встановити і підтвердити, що спрощує для податкових органів адміністрування правил КІК.

З іншого боку, з часом використання тільки підстави наявності в особи формально-юридичного контролю над іноземною компанією для визнання цієї особи «контролюючою» особою КІК проявило свою неефективність. Так, платники податків стали використовувати схеми, за яких формальний контроль над КІК передавався іншим особам в групі, в той час як до бенефіціара, який фактично зберігав контроль над КІК, правила оподаткування КІК не застосовувалися.

Тому, з метою протидіяти ухиленню від правил КІК в даний час в більшості держав для визнання іноземної компанії «контрольованою» застосовується не тільки вимога про наявність у особи, яка контролює, прямого формального контролю над КІК. КІК може визнаватися іноземна компанія також в силу наявності у контролюючої особи непрямого контролю, «економічного» контролю, «фактичного» контролю або контролю відповідно до стандартів МСФЗ.

Таким чином, у зарубіжній податковій практиці підстави визнання особи контролюючою в основному визначаються комбіновано. ОЕСР також рекомендує для визначення КІК та визнання особи контролюючою використовувати комбіновані методи контролю, які включали б як мінімум застосування юридичного та економічного контролю або юридичного та фактичного контролю.

7. Удосконалення законодавства щодо окремих різновидів оподаткування активів фізичних осіб

Для підвищення ефективності виконання ДПС України своїх безпосередніх функціональних обов’язків та, як результат від цього, поповнення бюджетів, потрібно вводити нові види контролю за активами

фізичних осіб. Виходячи із розглянутого зарубіжного досвіду, розглянемо одноразове добровільне декларування фізичними особами активів (як різновид податкової амністії) та оподаткування КІК.

Одноразове (спеціальне) добровільне декларування фізичними особами активів.

З метою стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян у червні 2021 року затверджено законопроект щодо внесення відповідних змін до ПКУ. Це стосується запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету.

Процедура впровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування розглянуто на рис. 8.



Рис. 8. Процедурні етапи одноразового (спеціального) добровільного декларування

*****Джерело: складено автором на основі [13]*

Одноразове (спеціальне) добровільне декларування являє собою особливий порядок добровільного декларування фізичною особою належних їй активів, розміщених на території України та/або за її межами, якщо:

–такі активи були одержані за рахунок доходів, що підлягали в момент їх нарахування (отримання) оподаткуванню в Україні,

–з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори відповідно до вимог законодавства з питань оподаткування та/або міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана ВРУ;

–та/або які не були задекларовані в порушення податкового та валютного законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи протягом будь-якого з податкових періодів, що мали місце до 01 січня 2021 року.

Сума збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування визначається шляхом застосування до бази для нарахування збору таких ставок, наданих у таблиці 7.1.

Українські активи, а також ті, які переведені в Україну для цілей декларування можна амністувати під 5%.

З зарубіжних активів доведеться заплатити одноразовий збір у розмірі 9% (7% для декларацій, поданих до 1 березня 2022).

Ставка може бути зменшена до 2,5%, якщо до подачі декларації декларант придбає на всю суму декларованих коштів держоблігації з терміном обігу більше 1 року без права дострокового погашення.

Одноразовий збір необхідно сплатити одним платежем протягом 30 календарних днів з дати подання декларації або в розстрочку протягом 3х років трьома рівними платежами. В цьому випадку ставка складе 7%, 11,5% (9,5%) і 3% відповідно.

Несвоєчасна сплата збору тягне анулювання амністії і позбавлення декларанта держгарантій і звільнення від відповідальності.

В Україні ставки спеціального збору за одноразове декларування передбачені на рівні 5% (для активів всередині країни) та 9% (для зарубіжних активів), що базово схожі на рівень ставок за Аргентинським сценарієм.

Отже, як бачимо, в Україні, подібно досвіду Аргентини та Італії, через певний механізм кредитування економіки (придбання ОВДП є класичним способом інвестування в країну) запропоновані більш пільгові умови

одноразового декларування (2,5%) у порівнянні зі стандартними умовами (5% або 9%).

Грошові кошти, в гривні або іноземній валюті, повинні бути розміщені на рахунках в українських або іноземних банках. Готівкові кошти можуть бути задекларовані тільки після переведення в безготівкову форму. Таким чином, задекларувати «на майбутнє» не уявляється можливим – декларант повинен підтвердити фактичну наявність декларованих коштів.

Грошові кошти можна розмістити на спеціальному банківському рахунку в українському банку. Ставка збору в цьому випадку складе - 5%. Якщо кошти залишаться на рахунках за кордоном або на інших рахунках декларанта - ставка збору становитиме 9% (або 7%, якщо декларація подана до 1 березня 2022 року).

НБУ визначив порядок відкриття та ведення поточних рахунків із спеціальним режимом використання для цілей одноразового (спеціального) добровільного декларування. Так, до відкриття рахунку та внесення коштів, банк повинен здійснити належну перевірку декларанта відповідно до Закону про фінмоніторинг. Основний нюанс в тому, що банк повинен встановити джерела походження коштів, що підлягають декларуванню, тільки після зарахування їх на спецрахунок декларанта. За результатами такого вивчення повинен вжити відповідних заходів, як вказано у згаданому законі. Отже, для декларанта зберігається ризик блокування рахунку і декларованих коштів в рамках законодавства про фінмоніторинг.

В рамках запровадження подібного виду декларування необхідним є розглянути позитивні ефекти від нього для обох сторін податкового процесу: як для держави, так й декларанта (див. рис. 9).

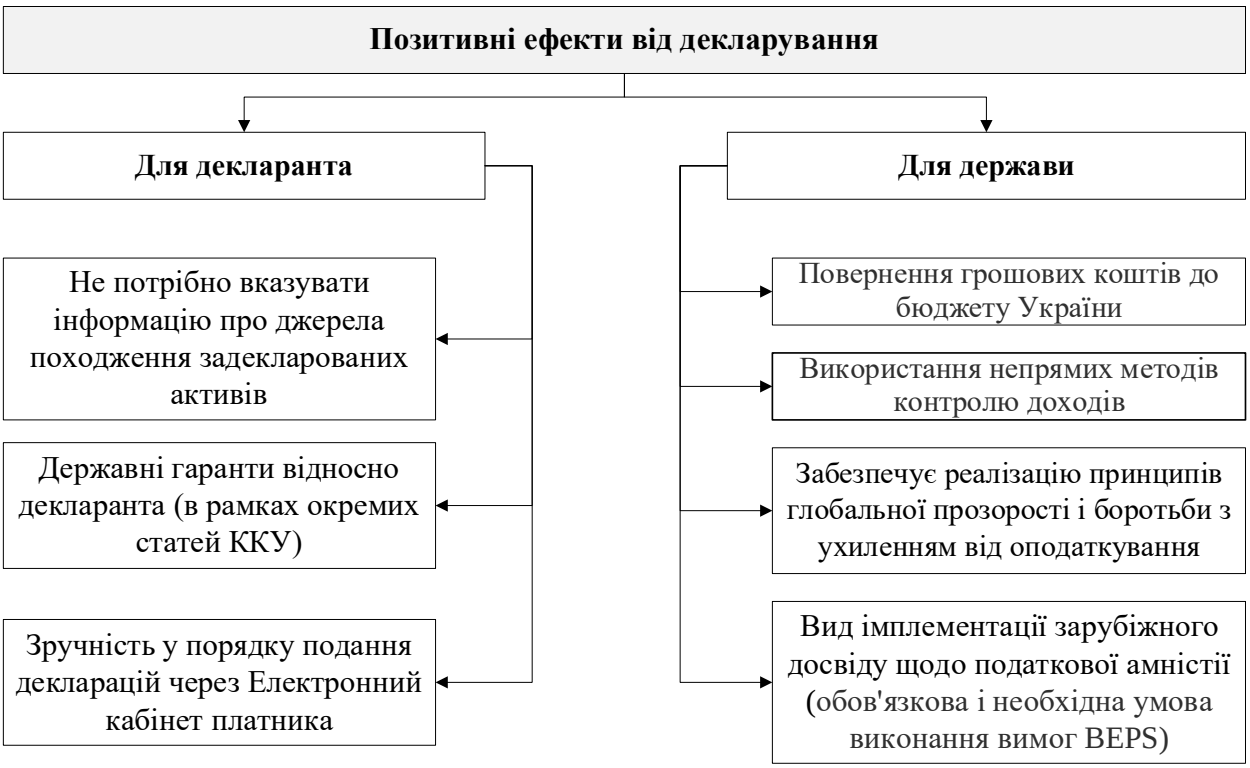


Рис. 9. Позитивні ефекти від декларування

*****_Джерело: складено автором_

Таким чином, процедура одноразового добровільного декларування хоч й розпочата, водночас, залишає за собою ряд питань, що можливе зазнає вдосконалення та повторного проведення.

Законодавчі норми щодо оподаткування КІК

У 2020 році законодавчо введено нова правова категорія «контрольована іноземна компанія» (далі – КІК), якою «визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи - резидента України або юридичної особи - резидента України відповідно до правил, визначених ПКУ» [3].

Мета запровадження КІК в Україні – перешкоджання витоку грошового прибутку з нашої країни до офшорних зон, першочергово – до низькоподаткових. Постановою КМУ затверджено перелік низькоподаткових юрисдикцій, до яких віднесено 89 країн [17].

На українських резидентів покладаються обов’язки щодо розкриття свого володіння або контролю над закордонними компаніями, та подальшої сплати податків з нерозподіленого прибутку.

Таким чином, Україна опосередковано поширює свою фіскальну юрисдикцію на іноземні компанії через оподаткування доходів їх контролерів, які є резидентами України. Зокрема, Закон надає досить багато критеріїв визнання особи контролером через встановлення фактичного контролю над компанією. Причому наявність хоча б одного з них призводить до встановлення факту контролю. У КІК може бути єдиний бенефіціар (завжди фізична особа), проте декілька контролерів (наприклад, податкових резидентів України, що належать одному бенефіціару).

За подібних умов податкового законодавства, закріплена норма на користь платників щодо ліквідації КІК (див. рис. 10).



Рис. 10. Процедурні питання безподаткової ліквідації КІК

*****_Джерело: складено автором на основі [20]_

Потрібно відмітити, що законодавець дає унікальну можливість без податкового навантаження сформувати як власні доходи фізичної особи-контролера кошти, зароблені КІК, з наявністю документального підтвердження їх походження. Такі кошти не повинні акумулюватися на банківських рахунках в Україні чи конвертуватись у гривню.

Досить проста, на перший погляд, процедура ліквідації має свої «підводні камені». Зокрема, важливо дотриматися правил ліквідації КІК у

країні її реєстрації. Наприклад, законодавство Республіки Кіпр передбачає два способи ліквідації: прискорена ліквідація і ліквідація за рішенням власника. Прискорена ліквідація застосовується до так званих «бездіяльних» компаній, у яких немає зобов'язань та майна. Вона простіша та дешевша для власника КІК, однак доходи компанії розподіляються між бенефіціарами до початку процедури ліквідації. У такому разі компанія виключається з Реєстру компаній протягом 3 місяців. Однак такий спосіб фактично не відповідає умовам щодо безподаткової ліквідації, закріпленим у законодавстві України.

З іншого боку, ліквідація за рішенням власника передбачає першочергове прийняття рішення про ліквідацію органом управління іноземної компанії. Після цього здійснюється підготовка звіту про активи та зобов'язання компанії, призначення ліквідатора, розрахунок з кредиторами та виплата на користь бенефіціарів коштів, що залишилися в компанії після розрахунку з кредиторами. Завершується така процедура ліквідації проведенням «фінальних» зборів, затвердженням кінцевої звітності компанії та подання її разом з іншими документами реєстратору компаній. Компанія вважається ліквідованою протягом 3 місяців з моменту реєстрації звіту в Реєстрі компаній. За результатами проведеної процедури ліквідації видається свідоцтво про ліквідацію. Тобто в такому разі виплата коштів на користь бенефіціарів здійснюється саме за результатами ліквідаційної процедури, після прийняття рішення про ліквідацію.

Таким чином, поки «вікно» для безподаткової ліквідації КІК залишається відкритим, варто скористатися таким подарунком від держави, адже вони бувають не так часто, і отримати їх не так легко.

Однією з цікавих стратегій є зміна податкової резидентності КІК, що здебільшого отримує пасивні доходи, на українську. Це дозволить уникнути податку на репатріацію пасивних доходів, оскільки вони будуть сплачуватися одним податковим резидентом України на користь іншого податкового резидента України. Таким чином, нерезидент, що стане українським податковим резидентом, перестає бути КІК з усіма проаналізованими у зв'язку

з цим наслідками. У свою чергу, при подальшій виплаті дивідендів на користь кінцевого бенефіціара-українського податкового резидента ставка ПДФО становитиме 5%, а не 9% відповідно до п. 167.5.2 ПКУ.

Контрольні дії з боку податкових органів відносно КІК наведено на рис. 11.



Рис. 11. Контроль за КІК, що покладено на податкові органи

Джерело: складено автором на основі [15]

Таким чином, можна побачити, що ініційовані види для додаткового оподаткування активів фізичних осіб докорінно відрізняються від класичних методів, водночас, реалізація їх у короткотерміновій перспективі (впродовж двох років) говорить про набуття досвіду та очікуване подальше удосконалення податкових процедур, що пов’язані з такими видами оподаткування.

8. Виклики імплементації альтернативних різновидів оподаткування активів фізичних осіб

Впровадження процедур податкової амністії (амністії капіталів) та «нульового декларування» обґрунтоване, передусім, попереднім усуненням причин з ухилення від сплати податків та зборів.

Оцінюючи ці види оподаткування активів фізичних осіб відносно виконання функцій податкових органів, потрібно відмітити дві особливості:

по-перше, передбачено одночасне реформування (модернізацію) системи оподаткування доходів фізичних осіб з метою посилення саме її регулюючої та соціальної функцій;

по-друге, такі механізми виключають можливість з боку держави щодо відмежування діяння щодо ухилення від сплати податків та зборів від інших правопорушень, тому може слугувати способом легалізації так званих «брудних» грошей. Крім цього, діяльність податкових органів спрямована на перевірку правильності визначення бази оподаткування у випадку спеціального декларування, що може призвести до мінімізації податкових зобов'язань. Водночас, це не дозволяє належним чином відстежити дотримання заборони щодо спеціального декларування особами, які «за будь-який рік, починаючи з 1 січня 2005 року, подавали або мають подавати декларації відповідно до законів, що визначають чи визначали правові та організаційні засади у сфері запобігання корупції» та їх близьких осіб.

З огляду на процедуру здійснення перевірок задекларованих активів досліджуваними у нашій роботі видами, потрібно звернути увагу на такі ризики при виконанні функціональних обов'язків податковими органами:

– відсутній відповідний механізм підтвердження інших активів, для яких не передбачено державної реєстрації на сьогодні, що спотворює обсяг задекларованих активів. Зокрема, виглядає незрозумілим, яким чином має підтверджуватись наявність віртуальних активів, криптовалют, предметів мистецтва та антикваріату, дорогоцінного каміння, ювелірних виробів тощо;

– дискусійним є підхід щодо декларування «прав грошової вимоги (у тому числі грошових коштів, позичених декларантом третім особам за договором позики)» без будь-яких обмежень. Зокрема, виглядає проблематичною перевірка таких активів, позичених нерезидентам:

тих, що зареєстровані у державах, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією;

державах, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику;

тощо, що може призвести до ризиків легалізації «брудних коштів».

– при одноразовому спеціальному декларуванні податкова служба не перевірятиме джерело походження активів, які громадянин зазначив у своїй одноразовій декларації. Платник самостійно визначає суму активів, з яких не було сплачено податки, та суму одноразового збору до сплати (це стосується декларування як рухомого, так й нерухомого майна). Саме з цієї неоподаткованої вартості і буде вираховуватися сума одноразового збору.

Податкова приймає визначену вартість і не вимагатиме від платника підтверджуючих документів, якщо це – українські активи. Якщо мова йде про закордонні активи, то платник зобов'язаний надати відповідні документи.

– у спеціальній декларації зазначається «самостійно визначена декларантом у національній валюті база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування», однак конкретні характеристики, що є базою, не визначені. Зауважимо, що згідно із п. 23.1 ст. 23 ПК «базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання».

З метою проведення аналізу декларацій ДПС застосовує *камеральну та документальну позапланову перевірки.* При цьому під час камеральних перевірок перевіряються лише логічні та арифметичні помилки в деклараціях.

ДПС має право звернутись до декларанта з запитом для підтвердження права власності на задекларовані активи, або у разі встановлення розбіжностей з наявною інформацією в базах даних. У разі ненадання платником відповіді на запит, буде проводитися документальна позапланова перевірка.

Наказом Міністерства фінансів України від 01.11.2022 № 360 «Про затвердження Порядку проведення перевірки контролюючої особи» визначені наступні моменти:

– проведення перевірки контролюючої особи є формою податкового контролю, що проводиться відповідно до положень глави 8 розділу II ПКУ з урахуванням особливостей, визначених статтею 39^2 розділу I ПКУ;

– перевірка контролюючої особи є виїзною/невиїзною позаплановою документальною перевіркою;

– предметом перевірки контролюючої особи є:

своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податку на прибуток підприємств або податку на доходи фізичних осіб, військового збору;

дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), звітів та повідомлень про контрольовані іноземні компанії, інших форм звітності, документів та інформації, що визначена зокрема підпунктом 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 глави 8 розділу II ПКУ;

– результати перевірки контролюючої особи оформляються у формі акта (довідки), що складається у двох примірниках, підписується посадовими особами, які проводили перевірку, та контролюючою особою або її представником.

Умови, за яких податкова служба може надати інформацію про платника, чітко визначено в ст. 17 ПКУ. Працівники ДПС несуть персональну відповідальність за розголошення такої інформації – кримінальну, адміністративну та дисциплінарну.

Таким чином, наявний ряд питань щодо виконання функціональних обов’язків ДПС з проведення перевірок правильності декларування обґрунтовує необхідність прийняття додаткових нормативних документів, які б уточнювали суперечливі моменти у розглянутих процедурах.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено узагальнення практичних засад декларування фізичними особами своїх доходів та проведення контрольно-перевірочних заходів органами ДПС України. В результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, які спрямовані на досягнення поставленої мети, основні з них є наступні.

Виокремлено проблеми щодо проведення контрольно-перевірочних заходів ДПС України. Серед них, основними є наступні: неякісне проведення перевірок та недоведення встановлених порушень по ППР скасування грошових зобов'язань; недосконаліть чинного законодавства щодо провадження контрольних процедур у сфері оподаткування; викривлення та неточності податкових даних, які надходять до податкового органу від платника податків переважно у формі податкової звітності.

Проведено оцінку індикаторів успішності ДПС України з контрольно-перевірочної діяльності, що передбачають стратегічний характер та передбачені до реалізації на період до 2024 року.

За результатами аналізу зарубіжного досвіду вивчено запровадження альтернативних методів декларування податків з доходів фізичних осіб, зокрема це стосується практичної процедури податкової амністії та амністії капіталів, а також оподаткування контрольованих іноземних компаній. Завдяки реалізації подібних методів держави прагнули залучити громадян до декларування власних активів для наповнення бюджетів та повернення грошових активів до держави-резидента.

Досліджено імплементацію зарубіжного досвіду в рамках удосконалення законодавства щодо окремих різновидів оподаткування активів фізичних осіб в Україні, зокрема виокремлено процедури одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами активів та відповідне декларування доходів від діяльності КІК.

Зазначені ініційовані види для додаткового оподаткування активів фізичних осіб докорінно відрізняються від класичних методів, водночас, їх

реалізація передбачена до здійснення у короткотерміновій період (впродовж двох років), що говорить про набуття досвіду та очікуване подальше удосконалення податкових процедур.

Окремо виділено та розглянуто низку ризиків, з якими можуть стикнутися податкові органи при виконанні функціональних обов'язків в рамках здійснення перевірок задекларованих активів фізичних осіб.

Таким чином, у роботі проведено комплексний аналіз роботи податкових органів з проведення контрольно-перевірочної роботи, наведено показники її ефективності, що поєднано з виокремлення проблематики такої роботи, зокрема щодо механізмів декларування, а також застосовано зарубіжний досвід щодо впровадження додаткових законодавчих норм для декларування «прихованих» активів громадян. Адже подібні механізми застосовуються як для поповнення бюджету, так й в якості окремого виду контролю за декларуванням доходів фізичних осіб.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17

2. Закон України від 15.06.2021 № 1539-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text

3. Закон України від 16.01.2020 № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text

4. Михаліцька Н.Я. Проведення податкової амністії у світлізарубіжного досвіду. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». № 11, 2021. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9531

5. Монаєнко А.О., Атаманчук Н.І. Правова регламентація основних елементів правил контрольованих іноземних компаній: світовий досвід та можливості для України. Нове українське право. Вип. 2, 2022. URL: http://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/238/216

6. Наказ ДПС України від 21.11.2021 № 965 «Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022-2024 роки». URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0965912-21#n7

7. Наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2022 № 360 «Про затвердження Порядку проведення перевірки контролюючої особи». URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/re38768?an=1

8. Олехова Оксана. KPMG в Україні. Уроки податкової амністії: досвід яких країн знадобиться Україні. URL: https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2021/05/nulove-deklaruvannya-ukrayina-ta-svitovyy-dosvid.html

9. Офіційний сайт ГУ ДПС у м. Києві. URL: https://kyiv.tax.gov.ua/diialnist/zabezpechennya-nadhodjen/

10. Офіційний сайт ДПС України. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/

11. Офіційний сайт ДПС України. Звіт про стан виконання Плану заходів з реалізації Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022 – 2024 роки у 2022 році, затвердженого наказом ДПС від 16.11.2022 № 846 (станом на 01.12.2022) URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/633027.html

12. Офіційний сайт ДПС України. Інформація про досягнення цільових значень Ключових показників ефективності роботи ДПС. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/398266.html

13. Офіційний сайт ДПС України. Одноразове добровільне декларування. Повідомлення. URL: https://tax.gov.ua/baneryi/odnorazove-dobrovilne-deklaruvannya/povidomlennya/611959.html

14. Офіційний сайт ДПС України. Протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів. URL: https://tax.gov.ua/data/files/269237.pdf

15. Офіційний сайт ДПС України. Роз’яснення для платників. URL: https://tax.gov.ua/baneryi/odnorazove-dobrovilne-deklaruvannya/rozyasnennya

16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755 VI. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

17. Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1045 «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#Text

18. Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена: адміністрування податків, які сплачує бізнес в Україні. URL: https://boi.org.ua/publications/ systemicreports/1308-systemic-report---administering-taxes---in-ukr---v-5/

19. Фоміна Т. В., Пугаченко О. Б. Організація і методика податкових перевірок: навчальний посібник. Дніпро : Середняк Т. К., 2020. 292 с.

20. Юридична Газета online. Всеукраїнське професійне юридичне видання. КІК: ліквідувати не можна залишити. URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/kik-likviduvati-ne-mozhna-zalishiti.html

ДОДАТКИ

Додаток А
Таблиця А. 1

Критерії відбору платників податків - фізичних осіб для включення до плану-графіку проведення документальної перевірки

Ступінь ризику	Вимоги
Високий	перевищення сумою доходів, отриманих платником податків за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 127 (інші доходи) та/або 157 (дохід, виплачений самозайнятій особі), задекларованої суми доходу від провадження господарської діяльності на 10 та більше відсотків; наявність інформації в судових рішеннях за статтями 191, 212, 368 Кримінального кодексу України про ризиковий характер діяльності контрагентів платника податків; недекларування в податковій звітності доходів, отриманих платником податків за ознакою, визначеною Довідником ознак доходів, 112 (інвестиційний прибуток (дохід) від операцій з інвестиційними активами); перевищення обсягів експортних операцій над задекларованою сумою доходу на 10 та більше відсотків; заниження податкового зобов'язання в обсязі, що становить 10 та більше відсотків суми задекларованих податкових зобов'язань з податку на додану вартість за календарний рік, та/або завищення податкового кредиту з податку на додану вартість в обсязі, що становить 5 та більше відсотків суми задекларованого податкового кредиту з податку на додану вартість; декларування сум доходу на рівні або менше від рівня витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування; розмір інших витрат, у тому числі вартість виконаних робіт, наданих послуг, становить 30 або більше відсотків задекларованої в податковій звітності вартості документально підтверджених витрат, пов'язаних з господарською діяльністю платника податків; наявність розбіжностей між сумою чистого оподатковуваного доходу, відображеною в декларації про майновий стан і доходи, та сумою доходу, зазначеною у звіті про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску, на 5 та більше відсотків; нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена)) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору), без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску; невідповідність обсягів імпортних операцій задекларованому доходу або обсягам постачання на 20 та більше відсотків; наявність інформації, що свідчить про ухилення від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом; загальна сума витрат, відображених у декларації про майновий стан і доходи, становить 75 або більше відсотків суми загального доходу, задекларованого у такій декларації; наявність розбіжностей між обсягами задекларованих у податкових деклараціях з податку на додану вартість податкових зобов'язань або податкового кредиту з податку на додану вартість та обсягами податкових зобов'язань або податкового кредиту з податку на додану вартість за даними Єдиного реєстру податкових накладних на 5 та більше відсотків; невідповідність обсягів імпортних операцій задекларованим у податкових деклараціях з податку на додану вартість обсягам ввезення на митну територію України товарів, необоротних активів на 5 та більше відсотків; невідповідність обсягів експортних операцій задекларованим у податкових деклараціях з податку на додану вартість обсягам експортних операцій на 5 та більше відсотків; наявність виплат доходів (прибутків) у грошовій або негрошовій формах на користь нерезидентів;

Продовження додатку А

Продовження таблиці А. 1

середній	кількість найманих працівників менша за кількість зареєстрованих реєстраторів розрахункових операцій (окремо на господарську одиницю) або транспортних засобів; декларування від'ємного значення з податку на додану вартість при здійсненні імпортних, експортних операцій або міжнародних перевезень; декларування податкових зобов'язань з податку на додану вартість на рівні податкового кредиту; наявність розбіжностей між задекларованою сумою загального оподатковуваного доходу або податкових зобов'язань з податку на додану вартість та сумою розрахункових операцій, проведених із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (книги обліку розрахункових операцій), в обсязі, що перевищує 10 відсотків; загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V Кодексу, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) особі, яка не зареєстрована платником податку на додану вартість, протягом останніх 12 календарних місяців, перевищує обсяг, визначений статтею 181 розділу V Кодексу, більш як на 2 відсотки; наявність відносин із контрагентами, які знаходяться в розшуку, або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума операцій перевищує 10 відсотків загальних обсягів постачання; здійснення діяльності у галузі лісового господарства та пов'язаних з ним послуг, одночасне здійснення експорту деревини та виробів з неї у розмірі, що перевищує 1 млн грн за календарний рік; порушення встановлених строків сплати єдиного внеску більше ніж на 365 днів
незначний	заниження податкового зобов'язання в обсязі, що становить менше ніж 10 відсотків суми задекларованих податкових зобов'язань з податку на додану вартість за календарний рік, та/або завищення податкового кредиту з податку на додану вартість в обсязі, що становить менше ніж 5 відсотків суми задекларованого податкового кредиту з податку на додану вартість; порушення встановлених строків сплати єдиного внеску менше ніж на 365 днів; декларування сум податку на додану вартість до відшкодування з бюджету.

Додаток Б
Таблиця Б.1

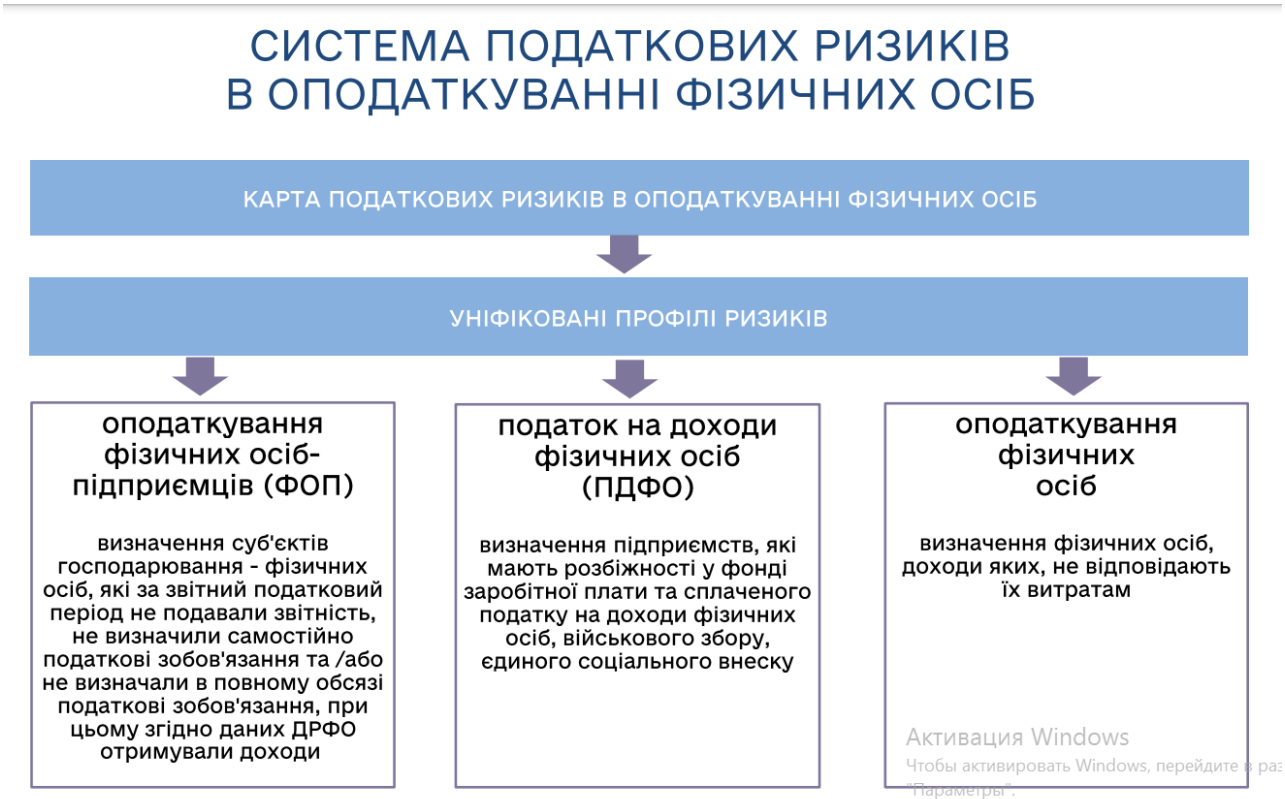


Рис.Б.1. Система податкових ризиків в оподаткування фізичних осіб [14]

Додаток В
Таблиця В.1

Основні випадки обов'язкового подання громадянами Декларації про майновий стан і доходи

Отримання протягом звітного року доходу:	Підстава
від підприємницької діяльності (на загальній системі оподаткування)	п. 177.5 ПКУ
від провадження незалежної професійної діяльності	п. 178.4 ПКУ
від особи, яка не є податковим агентом	пп. 168.2.1 ПКУ
з іноземних джерел	пп.пп. 168.2.1, 170.11.1 ПКУ
від операцій з інвестиційними активами	п. 170.2.1 ПКУ
від надання в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм) нерухомості, якщо орендар — фізична особа, яка не є суб'єктом господарювання	пп. 170.1.5 ПКУ
від успадкування чи отримання в дарунок коштів, майна, майнових або немайнових прав від осіб, які не є членами сім'ї першого та другого ступеня споріднення, крім спадкоємців-нерезидентів, а також інших спадкоємців-резидентів, які сплатили податок до моменту оформлення спадщини	п. 174.3 ПКУ
за ухвалою суду, згідно з якою прийнято рішення про зміну власника та перехід права власності на рухоме майно	п. 173.4 ПКУ
у вигляді суми заборгованості, за якою минув строк позовної давності у сумі, що перевищує 50% місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи станом на 1 січня звітного податкового року (у 2019 році — 960,50 грн)	пп. 164.2.7 ПКУ
у вигляді благодійної допомоги у сумі, що перевищує 500 розмірів мінімальної заробітної плати (у 2019 році — 2086500 грн)	пп. «б» пп. 170.7.8 ПКУ
у вигляді цільової благодійної допомоги, не використаної та не поверненої благодійнику в строки, визначені законодавством	пп. 170.7.5 ПКУ
у вигляді нецільової благодійної допомоги, якщо загальна сума такої допомоги перевищує *у 2019 році 2690 грн*	пп. 170.7.3 ПКУ
як додаткове благо у вигляді основної суми боргу (кредиту), прощеного (анульованого) кредитором у сумі, що перевищує 25% однієї мінімальної зарплати (у розрахунку на рік), установленої на 1 січня звітного податкового року (у 2019 році — 1043,25 грн)	пп. «д» пп. 164.2.17 ПКУ
від продажу власної сільськогосподарської продукції у випадках, передбачених пп. 165.1.24 ПКУ	пп. 179.1, 179.2 ПКУ
у вигляді винагород й інших виплат, нарахованих (виплачених) відповідно до умов ЦПД, які отриманні від фізосіб — платників єдиного податку 4 групи	пп. 164.2.2 ПКУ

Додаток Г
Таблиця Г.1

Строки подання річної податкової декларації про майновий стан і доходи у 2022 році

Строки подання	Особа, яка зобов'язана подати	Примітка
до 09.02.2022	фізичні особи – підприємці (крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування)	Якщо фізична особа – підприємець (крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування) отримує інші доходи, ніж від провадження підприємницької діяльності, такі доходи з джерел їх походження з України та іноземні доходи зазначаються в річній податковій декларації, що подається у строк, визначений п.п. 49.18.5 п. 49.18 ст. 49 ПКУ
до 30.04.2022	громадяни, які відповідно до розділу IV ПКУ зобов'язані подати податкову декларацію, та особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність	Якщо у платника податку відсутні підтвердні документи щодо суми отриманого ним доходу з іноземних джерел і суми сплаченого ним податку в іноземній юрисдикції, оформлені відповідно до ст. 13 ПКУ, то згідно з п. п. 170.11.2 п. 170.11 ст. 170 ПКУ такий платник зобов'язаний подати до контролюючого органу за своєю податковою адресою заяву про перенесення строку подання декларації до 31 грудня року, наступного за звітним. Заява подається до 01.05.2022 (граничний термін подання декларації).
по 31.12.2022	громадяни, які мають право на податкову знижку	
не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду	Платники податків – резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання	

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Нікончук Анастасія Андріївна

Курс/група ФМФА-21-1

Тема кваліфікаційної роботи

Адміністрування податків: контроль доходів і перевірка декларацій громадян

П. І. Б. наукового керівника

Панура Ю.В.

Дата захисту 07.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 100,0 %. Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 0 %, цитат 0 %.

Відповідальна особа М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

на випускну кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
Нікончук Анастасії Андріївни
на тему «Адміністрування податків: контроль доходів і перевірка декларацій громадян»

Актуальність теми. В умовах виконання Україною умов BEPS в рамках входження до європейської спільноти актуальності набуває питання декларування активів фізичних осіб. Сучасні тенденції декларування свідчать про штучне зменшене активів та відповідне податкове навантаження, що обґрунтовує постійну увагу податкових органів до здійснення контролю доходів та перевірок декларацій громадян.

Тому завдання органів ДПС України щодо здійснення таких контрольно-перевірочної функції потребує вдосконалення та впровадження прогресивних видів декларування, що є основою при дослідженні та написанні випускної роботи.

Наукова новизна. У роботі досліджено питання щодо напрямів вдосконалення декларування доходів фізичними особами, зокрема шляхом удосконалення законодавства щодо окремих видів оподаткування активів фізичних осіб. В рамках зазначеного розглянуто зарубіжний досвід податкової амністії через застосовування одноразового добровільного декларування фізичними особами активів та оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. У роботі використано достатню кількість аналітичного матеріалу у табличному та наочному вигляді, проблема проаналізована якісно та на достатньому рівні.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України. Пропозиції, що наведено у роботі є актуальними та можуть бути використані у практичній роботі обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення окремих норм законодавства у законодавчій роботі над нормативною базою ГУ ДПС у м. Києві.

Наявність недоліків. У структурі роботі відсутні суттєві недоліки, які могли би суттєво вплинути на її оцінку.

Загальний висновок і оцінка роботи. Робота відповідає вимогам, що висуваються до даного виду робіт та рекомендується до захисту із високою позитивною оцінкою.

Рецензент **В.М. Мельник, д.е.н., професор**

«19» 04 2023 р.

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Нікончук Анастасії Андріївни за темою «Адміністрування податків: контроль доходів і перевірка декларацій громадян» написана на актуальну та практично значущу тему. У роботі розкрито основні аспекти здійснення контрольних заходів, зокрема перевірок, органами ДПС України, виділено проблемні аспекти в контексті досліджуваного питання, розглянуто альтернативні види оподаткування як способи підвищення ефективності адміністрування податків у частині оподаткування активів фізичних осіб. Робота містить глибокий аналіз проблеми та опрацювання новітньої нормативно-правової документації. Зроблені висновки та рекомендації сприятимуть підвищенню інституційної спроможності контролюючих органів. Висновки і пропозиції є достовірними та науково обґрунтованими.

Робота заслуговує на високу позитивну оцінку.

Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи _____ Ю. Панура

(підпис, дата) ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Нікончук А.А.

(прізвище, ініціали)

після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри фіскального адміністрування _____ Іванишина О.С.

(підпис)

Гарант освітньо-професійної програми _____ Швабій К.І.

(підпис)