

УДК 347.73

**І.О. ПЛІС**, Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

## **ОКРЕМІ ПИТАННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ ФІЗИЧНИМИ ОСОБАМИ (ЗА МАТЕРІАЛАМИ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ)**

*Ключові слова:* податок з доходів фізичних осіб, податковий агент, розрахункові операції

Відповідно до ч.1 ст.183 Кодексу адміністративного судочинства України [1] шляхом внесення подання податкового органу може бути ініційовано розгляд в адміністративному суді питання про стягнення коштів за податковим боргом. Стягнення коштів за податковим боргом є одним із видів процедур стягнення податкового боргу, що встановлені Податковим кодексом України.

Вищий адміністративний суд України, узагальнюючі судові рішення виходить із законодавства, яке було чинним до прийняття Податкового кодексу України. Застосування норм кодифікованого акту та вирішення спорів, що виникають на підставі цього, в переважній більшості ще не подолали двох інстанцій. Складність подібного типу спорів полягає в тому, що в цій ситуації формується дуже суперечлива конструкція поєднання публічного та приватного регулювання. З одного боку, йдеться про упорядкування ломбардних операцій, договорів позики на підставі використання диспозитивних засобів, з іншого боку – дохід, який отримується на підставі цього вимагає владного податково-правового впливу.

В цій ситуації необхідно мати на увазі розмежування суб'єктів, які представляють зобов'язану сторону податкового правовідношення. В значній кількості спорів змішується дохід ломбарду та дохід позичальника. Для податкового регулювання це неприпустимо, як і для цивільно-правового. Дохід фізичної особи, одержаний від ломбарду при невиконанні

нею своїх обов'язків за договором позики щодо викупу закладених речей, є власним доходом такої особи. Його не можна розглядати як суму коштів, які одержані від податкового агента. Виходячи з цього такий дохід входить безпосередньо до загального річного оподаткованого доходу такого платника (пп.8.2.1 п.8.2 ст.8 [2]).

Сума позики може відноситись як на витрати, так і на доходи. Все залежить від моменту, коли ми враховуємо та визначаємо необхідність обрахування податкового обов'язку. Зрозуміло, що сума позики в остаточному сенсі входить як складова до загальної суми оподаткованого доходу. Але це відбувається лише з того моменту, коли спливає строк повернення позики. Лише після цього подібні кошти набувають такого режиму, який вимагає податково-правового впорядкування та враховується при визначенні податкового обов'язку як складова об'єкту оподаткування (пп.4.3.23 п.4.3 ст.4 [2]). Таким чином, регулюється поведінка законослухняної особи, яка діє у відповідності до приписів норм Податкового кодексу України. Корегується подібний режим ситуацією, коли позичальник не повертає кошти у встановлений термін. У разі невиконання фізичною особою забезпеченого заставою зобов'язання та реалізації заставленого майна як раз і виникає податковий обов'язок та ці зобов'язання включаються до об'єкту оподаткування. Їх становлять кошти, які отримані у позику, але не повернуті у встановлений договором строк.

Дискусійним питанням щодо сутності податкового обов'язку, особливостей його виконання та визначення конкретного суб'єктного складу таких відносин приділяли увагу такі досвідчені науковці в галузі податкового права, як Л.М. Доля, І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, М.О. Перепелиця та багато інших. Враховуючи дослідження провідних вчених та аналізуючи стан податкового законодавства, автор виділяє нові, принципово важливі моменти податкового представництва. Розглядаючи проблемні аспекти режимів використання РРО та їх податкові наслідки, автор зупиняє увагу на тому, що безпосередньо ви-

тікає з цього, з якими правовими колізіями та недоліками ми можемо стикатись при вирішенні вищезазначених питань. Тому метою статті є аналіз судової практики стосовно питання справляння податку з доходів фізичних осіб по окремих видах операцій, визначення статусу податкового агента, розгляд надання пільг по податку з доходів фізичних осіб спеціальним категоріям платників, дослідити особливості участі в відносинах оподаткування реєстраторів розрахункових операцій.

Як вже було вказано вище, подібні спори і відповідно до цього, відносини виражають зміст конструкції податкового представництва. Найбільш активно використовує податкове регулювання із всіх форм представництва – законну або договірну. В цій ситуації обов'язок платника податку за рахунок його коштів та при можливості утримання їх з доходів платника виконують особи, на яких ці дії покладено або законом (наприклад, батьки за дітей і т.д.), або договором. Виходячи з цього, і Законом № 889-IV, і Податковим кодексом України податковим агентом визнавалися та визнаються юридичні особи (їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи) або фізичні особи чи представництва нерезидента – юридичної особи (п.1.15 ст.1 [2]). При цьому, на статус податкового агента не впливає їх організаційно-правовий статус та спосіб оподаткування іншими податками. Податкові агенти при делегуванні їм статусу представника набувають низку похідних від цього та взаємопов'язаних обов'язків: нараховувати, утримувати і сплачувати цей податок до бюджету, вести податковий облік і подавати податкову звітність. При цьому, вони роблять це від імені та за рахунок платника податку. При виконанні функцій представництва у податкових агентів ускладнюється конструкція відповідальності, яка поєднує як власну відповідальність за дотримання ними податкового законодавства по справлянню власних податкових обов'язків, так і відповідальність за виконання делегованих їм функцій агента. З огляду на положення підпункту 8.1.1 п.8.1 ст.8 та п.12.3 ст.12 Закону № 889-IV [2] ломбард як раз і виступає податковим агентом

при такому отриманні доходів платника. Такий висновок можна зробити оскільки в цій ситуації ми стикаємось із подвійним представництвом. З одного боку, саме за його посередництвом продається майно боржника. З іншого боку, виходячи з цього ломбард реалізує і податкове посередництво – нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід платнику податку. В цей момент у нього як раз виникає можливість і обов'язок утримувати податок від такого доходу за рахунок платника.

Багато суперечностей в податкових спорах стосовно подібної категорії справ пов'язано і з наданням пільг по податку з доходів фізичних осіб спеціальним категоріям платників. При цьому, в нерозривному зв'язку необхідно аналізувати два елемента правового механізму податку: платника та об'єкт. Стосовно платника йдеться про визначення його статусу (резидента чи нерезидента), який впливає на включення складових до об'єкту оподаткування. Спираючись на специфіку статусу платника і можна віднести ті чи інші доходи до сукупного доходу, який формує об'єкт оподаткування. Податкові резиденти орієнтовані на справляння податку із всіх доходів, які отримані як в Україні, так і за її межами, податкові нерезиденти – виключно із доходів, отриманих в Україні. Саме тому принциповим є визначення таких доходів. Відповідно до підпункту «д» п.1.3 ст.1 Закону № 889-IV [2] дохід із джерелом його походження з України – це будь-який дохід, одержаний платником податку або нарахований на його користь від здійснення будь-яких видів діяльності на території України, у тому числі дохід у вигляді заробітної плати, нарахований (виплачений, наданий) унаслідок здійснення платником податку трудової діяльності на території України [3]. Поєднання аналізу платника та об'єкта ускладнюється врахуванням спеціального статусу суб'єктів. Подібне регулювання здійснюється на межі галузевих законодавств. Так, згідно з пунктом 1 розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.01.2004 р. № 22-р «Про деякі питання оплати праці суддів» Голові Конституційного Суду України та головам судів загальної

юрисдикції дозволено здійснювати у 2004 р. компенсаційні виплати суддям у розмірі до 100 % посадового окладу. При цьому, такі виплати мали здійснюватись лише в разі, коли сума нарахованої заробітної плати за місяць після сплати податку з доходів фізичних осіб буде нижчою, ніж розмір середньомісячної заробітної плати, нарахованої судді за IV квартал 2003 р. Таким чином, запроваджувався певний обмежувальний критерій. Більш того, обмежувальну конструкцію доповнював і припис фінансово-правовий за природою, але який вже виходив за межі податково-правового регулювання і стосувався іншого інституту фінансового права – інституту державних видатків. Тобто, ця компенсаційна виплата мала здійснюватись лише при фінансово забезпеченій можливості цього, тобто, в межах видатків на оплату праці, які були передбачені у Державному бюджеті України на утримання органів судової влади. Виходячи з терміну Постанови та згідно з висновком Верховного Суду України [4], судді мали право на компенсацію сум податку з доходів фізичних осіб лише за 2004 р. Таким чином, подібна проблема та всі суперечки щодо таких спорів стосувалися лише одного року. В подальшому можливості конституційних виплат законодавство не передбачало.

Специфічним чином регулюються особливості участі в відносинах оподаткування реєстраторів розрахункових операцій. Верховною Радою України 02.12.2010 р. прийнято Закон України № 2756-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» [5], який набрав чинності з 01.01.2011 р. Зазначеним Законом внесено зміни до преамбули Закону України від 06.07.1995 р. № 265-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [6]. У новій редакції преамбули Закону зазначено, що встановлення норм щодо незастосування реєстраторів розрахункових операцій у інших законах, крім Податкового кодексу України, не допускається. При цьому в Податковому кодексі України не міститься жодної

норми, яка б регулювала випадки незастосування реєстраторів розрахункових операцій.

В той же час, Законом України від 02.12.2010 р. № 2756-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» [5], тобто тим самим нормативним актом, що змінив преамбулу Закону, було змінено низку інших норм цього Закону. Зокрема, були внесені зміни до ст.9 Закону, яка визначає випадки незастосування реєстраторів розрахункових операцій. Так, п.6 ст.9 Закону встановлено, що реєстратори розрахункових операцій та розрахункові книжки не застосовуються при продажу товарів (наданні послуг) фізичними особами-підприємцями, які сплачують єдиний податок.

Аналізуючи цю колізію, треба враховувати, що преамбула Закону обмежує встановлення іншими законами, крім Податкового кодексу України [7], випадків незастосування реєстраторів розрахункових операцій. Водночас преамбула Закону не повинна розглядатися як неможливість врегулювання випадків незастосування реєстраторів розрахункових операцій безпосередньо самим Законом. Про це свідчить те, що зміни до ст.9 Закону, яка визначає випадки незастосування реєстраторів розрахункових операцій, внесені тим самим нормативним актом, що і зміни до преамбули цього ж Закону. За таких обставин повинні одночасно застосовуватися як норми ст.9 Закону, так і преамбула Закону. У свою чергу, якщо зміст преамбули суперечить спеціальним нормам Закону, які безпосередньо врегульовують певні питання, перевагу варто надавати відповідним спеціальним нормам. У розглядуваному випадку такими є норми ст.9 Закону. Таким чином, положення преамбули Закону про неможливість встановлення норм щодо незастосування реєстраторів розрахункових операцій іншими законами, крім Податкового кодексу України, слід розуміти таким чином, що передбачені преамбулою Закону обмеження стосуються інших нормативних актів, крім Закону та Податкового кодексу України.

Із реєстрацією пов'язані також проблемні питання застосування санкцій за порушення

правил використання реєстраторів розрахункових операцій. Проблемні аспекти режимів використання РРО та податкові наслідки цього стосуються низки проблем. Значна кількість їх становить різноаспектність врахування витрат. Багато суперечностей стосувалося оподаткування та взагалі обліку коштів під час отримання авансу або завдатку за організацію банкету. Питання, які порушувались вимагали обґрунтування їх як коштів, що відводяться на витрати та особливих режимів звітності. У 2009 р. Верховний Суд України підтвердив свою судову практику, що склалася у справах, пов'язаних із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій при отриманні суб'єктом господарювання коштів за організацію банкету [3].

Показовою при цьому, є позиція Верховного Суду України [8] у справі за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Унікомп» до Державної податкової інспекції у Шевченківському районі м. Києва. Верховний суд при цьому виходив з необхідності принципового визначення розрахункової операції. Таке визначення надано в ст.2 Закону України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [6]. Цим актом розрахункова операція визначається як приймання від покупця готівкових коштів, платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо за місцем реалізації товарів (послуг), видача готівкових коштів за повернутий товар (ненадану послугу), а в разі застосування банківської платіжної картки – оформлення відповідного розрахункового документа щодо оплати в безготівковій формі товару (послуги) банком покупця або, у разі повернення товару (відмови від послуги), оформлення розрахункових документів щодо перерахування коштів у банк покупця.

При цьому, треба враховувати орієнтованість законодавства не лише на повне виконання приписів законодавчих норм, але і обов'язкове врахування своєчасності. Стосовно розрахункових операцій необхідно виходити з того, що необхідною умовою здійснення такої операції є реалізація товарів (послуг), тобто їх продаж у результаті вчиненого продавцем і по-

купцем правочину. Можливість повернення грошових коштів у разі відмови покупця від товару чи послуги корегується певними часовими критеріями. На підставі їх впливає, що здійснення розрахункової операції при реалізації товарів (послуг) не вимагає збігу в часі цієї операції, зокрема, з фактичним наданням послуг.

Визначення операції розрахунковою підтверджується і розрахунковим документом. Ним є документ установленої форми та змісту (касовий чек, товарний чек, розрахункова квитанція, проїзний документ тощо), що підтверджує факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, купівлі-продажу іноземної валюти, надрукований і зареєстрований у встановленому порядку реєстратором розрахункових операцій або заповнений вручну (ст.2 Закону). Особливим розрахунковим документом виступає фіскальний касовий чек. У пункті 3.1 Положення про форму та зміст розрахункового документа [9] зазначено, що фіскальний касовий чек на товари (послуги) – це розрахунковий документ, надрукований РРО при проведенні розрахунків за продані товари (надані послуги). Такий документ фіксує факт продажу товару (оплати послуги). Пунктом 4.4 Порядку реєстрації, опломбування та застосування реєстраторів розрахункових операцій за товари (послуги), затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 01.12.2000 р. № 614, передбачено, що: реєстрація продажу товару (оплати послуги) через РРО проводиться одночасно з розрахунковою операцією. Така операція вважається проведеною через РРО, якщо дані про її обсяг уведені в режимі реєстрації. В цьому випадку розрахунковий документ має видаватися покупцеві не пізніше завершення цієї операції.

З метою чіткого, точного та своєчасного визначення об'єктів оподаткування та безперервного надходження коштів до бюджету і з'явився в законодавстві припис, відповідно до якого суб'єкти підприємницької діяльності зобов'язані проводити розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуги). При цьому, це стосувалося суб'єктів, які здій-



снювали розрахункові операції в готівковій та/або у безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг. Фіксація таких операцій мала відбуватися виключно через зареєстровані, опломбовані в установленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи РРО з роздрукуванням відповідних розрахункових документів, що підтверджують виконання розрахункових операцій. Розрахунковий документ на повну суму проведеної операції мав видаватися особі, яка отримує або повертає товар, отримує послугу або відмовляється від неї (пункти 1, 2 ст.3 Закону).

### ЛІТЕРАТУРА

1. Кодекс адміністративного судочинства України : від 06.07.2005 р. // ВВР України. – 2005. – № 35–36. – № 37. – Ст. 446.
2. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» : від 22.05.2003 р., № 889-IV // ВВР України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
3. Інформаційний лист ВАСУ : від 20.07.2010 р., № 1112/11/13-10.

4. Постанова Верховного Суду України : від 01.09.2009 р., реєстр. № судового рішення в ЄДРСР 4792730.

5. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» : від 02.12.2010 р., № 2756-VI // ВВР України. – 2011. – № 23. – Ст. 160.

6. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» : від 06.07.1995 р., № 265-ВР // ВВР України. – 1995. – № 28. – Ст. 205.

7. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230. – С. 4.

8. Постанова Верховного Суду України : від 19.05.2009 р., реєстр. № судового рішення в ЄДРСР 3834665.

9. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження нормативно-правових актів до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» : від 01.12.2000 р., № 614 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 6. – Ст. 248.

*Пліс І. О. Окремі питання виконання податкового обов'язку фізичними особами (за матеріалами судової практики) / І. О. Пліс // Форум права. – 2012. – № 2. – С. 569–573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-2/12piomcr.pdf>*

Розглянуто питання щодо справляння податку з доходів фізичних осіб по окремих видах операцій. Проаналізована судова практика. Акцентовано увагу на чинне законодавство України стосовно цього питання.

\*\*\*

*Пліс І. А. Отдельные вопросы выполнения налогового обязательства физическими лицами (по материалам судебной практики)*

Рассматриваются вопросы взимания налога с доходов физических лиц по отдельным видам операций. Анализируется судебная практика. Изучается действующее законодательство Украины по этому вопросу.

\*\*\*

*Plys I.O. Individual Issues of Implementation of the Tax Obligation by Individuals (Based on the Ship's Practice)*

The problems levying tax on income of individuals for certain types of transactions is made. The judicial practice Examines. We study the current legislation of Ukraine on this question.