

ДОНЕЦЬ Т.А., здобувач
(Національний університет
Державної податкової служби України)

УДК 347.73

ЗАГАЛЬНИЙ ТА СПЕЦІАЛЬНИЙ РЕЖИМ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ: СТАН ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТА НАСЛІДКИ

Розглянуто питання оподаткування доходів фізичних осіб, проблеми реєстрації особи як платника податку на додану вартість. Досліджено судову практику й окремі положення нормативно-правових актів.

Ключові слова: оподаткування фізичних осіб, платник податку, законодавче регулювання.

Рассматриваются вопросы налогообложения доходов физических лиц, проблемы регистрации лица как плательщика НДС. Анализируются судебная практика и отдельные положения нормативно-правовых актов.

Ключевые слова: налогообложение физических лиц, налогоплательщик, законодательное регулирование.

The issues of taxation of individuals, issues registration of a person as a payer of value added tax. The court practice and the provisions of legal acts are investigated.

Keywords: taxation of individuals, the taxpayer, the legal regulation.

Залишається неврегульованим питання оподаткування суми перевищення виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) суб'єктів малого підприємництва над граничним розміром, установленим Указом Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [1], яке утворилося в останньому кварталі перебування на єдиному податку. З одного боку, обов'язок платника єдиного податку подати заяву про перехід на загальну систему оподаткування з наступного кварталу за тим, у якому відбулося порушення умов перебування на спрощеній системі оподаткування, означає, що до настання строку виконання цього обов'язку (тобто до початку наступного кварталу) особа залишається платником єдиного податку. У свою чергу, перебування суб'єкта малого підприємництва у статусі платника єдиного податку виключає можливість застосування до нього інших правил оподаткування. Отже, податкові зобов'язання за іншими податками такому суб'єкту не можуть бути нараховані. З іншого боку, створюються підґрунтя для зловживань окремими недобросовісними платниками єдиного податку. Ці зловживання можуть полягати в одержанні сум, що значно перевищують граничні розміри для платників єдиного податку, які при цьому не можуть бути належним чином оподатковані.

Метою даної статті є огляд загальнотеоретичних питань оподаткування доходів фізичних осіб; розгляд загального та спеціального режиму оподаткування; сформулювати причини виникнення різного застосування однакових норм у зв'язку з недотримання строків переходу платника єдиного податку на загальну систему оподаткування.

Водночас боротьба із зловживаннями може в деяких випадках порушити права і законні інтереси добросовісних платників єдиного податку, що припустилися порушень перебування на спрощеній системі оподаткування з об'єктивних причин (як-от неочікуване зростання ціни товарів, що ними реалізуються, у тому числі внаслідок девальваційних процесів, тощо). Загалом аналіз судової практики дозволяє виділити такі причини виникнення випадків різного застосування одних і тих самих норм права у розглядуваній категорії спорів:

1. Застарілість і недостатня докладність норм Указу Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [1]. На жаль, безпосередній аналіз норм зазначеного Указу не дозволяє чітко встановити правові наслідки порушення платником єдиного податку вимог перебування на спрощеній системі оподаткування. Крім того, в Указі відсутні належні санкції у зв'язку з таким порушенням. Це створює підстави для можливих зловживань.

2. Суперечливість позицій податкового органу в такій категорії спорів. У деяких податкових роз'ясненнях Державної податкової адміністрації України було визнано, що платник єдиного податку, що порушив умови перебування на спрощеній системі оподаткування, повинен сплачувати податки на загальних підставах лише з наступного кварталу за тим, у якому відбулося порушення (наприклад,



пункт 14 листа Державної податкової адміністрації України від 30 грудня 2005 р. № 26268/7/16-1117 “Про деякі питання справляння податку на додану вартість”) [2]. Разом із тим у багатьох випадках податкові органи нараховують податкові зобов’язання тим суб’єктам спрощеної системи оподаткування, які перевищили встановлений розмір граничної виручки вже в тому податковому періоді, в якому допущено таке перевищення. З урахуванням наведеного видається за необхідне прийняття спеціального Закону з питань застосування спрощеної системи оподаткування суб’єктів малого підприємництва, який врегулював би найпоширеніші спірні ситуації навколо розглядуваного питання, або відобразити відповідні положення у Податковому кодексі України. До законодавчого врегулювання проблемних питань вважаємо за необхідне виходити з такого. Згідно з підпунктом 9.12.1 п. 9.12 ст. 9 Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” оподаткування доходів, отриманих фізичною особою від продажу товарів (надання послуг, виконання робіт) [3] у межах її підприємницької діяльності без створення юридичної особи, а також фізичною особою, яка сплачує ринковий збір, здійснюється за правилами, встановленими спеціальним законодавством із цих питань, з урахуванням норм цього пункту. Таким спеціальним законодавством, зокрема, є Указ, яким запроваджено спеціальний режим оподаткування, обліку та звітності, спрямований на підтримку суб’єктів малого підприємництва. Положеннями ст. 1 зазначеного Указу передбачено, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджується, у тому числі, для фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їхніх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. гривень.

Отже, реалізація права суб’єкта малого підприємництва на запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності залежить від виконання останнім установлених Указом вимог. При цьому єдиний податок сплачується виключно з доходів, одержаних фізичною особою – суб’єктом підприємницької діяльності з додержанням вимог Указу, зокрема, якщо виручка платника єдиного податку за рік не перевищує 500 тис. гривень. Водночас порушення умов запровадження спрощеної системи оподаткування, визначених ст. 1 Указу, у тому числі перевищення граничного обсягу виручки за рік, є юридичним фактом, який виключає можливість застосування до суб’єкта малого підприємництва правил оподаткування, передбачених для платників єдиного податку. Приписами статті 6 Указу визначено, що суб’єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником податку на доходи фізичних осіб, оскільки вказаний податок сплачується ним у складі єдиного податку. Відповідно до ст. 2 цього Указу фізична особа, зареєстрована як платник єдиного податку, сплачує такий податок за ставкою, встановленою місцевими радами за місцем державної реєстрації платника, залежно від виду його діяльності. При цьому лише за умов додержання приписів зазначеного Указу, доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладаються єдиним податком, не включаються до складу сукупного оподатковуваного доходу за підсумками звітного року такого платника податку та осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов’язань як самого платника податку, так і осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім’ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Зважаючи на викладене, несплата податку з доходів фізичних осіб, як це передбачено для платників єдиного податку, можлива лише в разі дотримання суб’єктом малого підприємництва умов перебування на спрощеній системі оподаткування. Зазначене стосується також і відповідності граничного обсягу виручки платника єдиного податку розмірам, визначеним Указом. Згідно зі ст. 5 Указу в разі порушення вимог, установлених ст. 1 цього Указу, платник єдиного податку повинен перейти на загальну систему оподаткування, обліку та звітності починаючи з наступного звітного періоду (кварталу). У той же час зазначений Указ не містить положень, які б регулювали питання оподаткування сум, що перевищують граничний обсяг виручки, встановлений законодавцем. За таких обставин оподаткування доходів, отриманих платником єдиного податку з порушенням умов перебування на спрощеній системі оподаткування, повинно здійснюватися із застосуванням правил загальної системи оподаткування.

Отже, надавати правову оцінку висновкам податкової інспекції про наявність підстав для нарахування суб’єкту малого підприємництва – платнику єдиного податку податкових зобов’язань з податку з доходів фізичних осіб із сум, що перевищують граничний обсяг виручки, необхідно з



урахованням загальних принципів, закріплених у Конституції України, Податковому кодексі України та Законі України “Про систему оподаткування”, виключно якими встановлювались та встановлюються засади податкових відносин в Україні, а також Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” [3]. При цьому слід ураховувати, що сума виручки платника єдиного податку-комісіонера від продажу товарів, що передані йому на реалізацію комітентом, у повному обсязі зараховується до складу виручки такого платника-комісіонера. Відтак ця сума враховується при визначенні граничного обсягу виручки, при перевищенні якого суб’єкт малого підприємництва втрачає право перебувати на спрощеній системі оподаткування.

Багато спорів у визначенні податкового обов’язку та підстав його виконання викликано з випадками порушення суб’єктами малого підприємництва на спрощеній системі оподаткування умов, за яких можливо надання статусу платника єдиного податку [4]. Дуже часто позови надходять від осіб, які займаються підприємницькою діяльністю, перебуваючи на спрощеній системі оподаткування відповідно до Указу Президента України № 727/98 [1]. У цьому випадку розрахунки здійснюються шляхом видачі позивачу простих векселів, емітованих замовником на користь останнього. У такому разі позивач, надаючи послуги та отримуючи в рахунок за це векселі, був зобов’язаний зареєструватися платником податку на додану вартість, перейти на загальну систему обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва, а також сплачувати податки на загальних підставах, починаючи з наступного звітного податкового періоду [5]. Коли цього зроблено не було, йому нараховується податок на додану вартість і застосовуються штрафні санкції.

Указом № 727/98 запроваджено спрощену систему оподаткування, обліку та звітності для суб’єктів малого підприємництва, п. 1 ст. 1 якого надає фізичним особам право перебувати на такій системі оподаткування за умови, якщо вони здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. грн. Особа підлягає обов’язковій реєстрації як платник податку на додану вартість, коли загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), у тому числі з використанням локальної або глобальної комп’ютерної мережі, що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена, надана) такій особі або в рахунок зобов’язань третім особам, протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищує 300 000 грн. (без урахування податку на додану вартість) [1].

Якщо особа укладає одну чи більше цивільно-правових угод (договорів), відповідно до яких здійснення оподатковуваних операцій з обсягом, що перевищуватиме протягом звітного податкового періоду у два чи більше разів суму, то ця особа зобов’язана зареєструватися платником податку на додану вартість до кінця передбаченого законом періоду. Особа, котра не надсилає таку заяву у визначених випадках і строки, несе відповідальність за ненарахування або несплату податку на додану вартість на рівні зареєстрованого платника податку без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування.

Підставою для перереєстрації платника єдиного податку платником податків є також обсяг його виручки від реалізації продукції (виконання робіт, послуг). Згідно з положеннями ч. 4 ст. 1 Указу № 727/98 під виручкою розуміють суму, фактично отриману суб’єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг) [1]. Таким чином, змінюючи систему податкового обліку та звітності, слід ураховувати розмір коштів, які фактично отримані платником податків або надійшли на його рахунок. Указом № 727/97 запроваджено обмеження щодо форми розрахунку, який має здійснюватися виключно грошовими коштами, готівкою чи безготівково. Відповідно до ч. 1 ст. 4 Закону України від 5 квітня 2001 р. № 2374-III «Про обіг векселів в Україні» [6] прості векселі, які були передані в порядку розрахунку за надані позивачем послуги, видаються лише для оформлення грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги. Водночас Указ № 727/98 не визначає використання платником єдиного податку у своїй діяльності вексельного обороту, перелік встановлених у ньому форм розрахунку є вичерпним [1]. Тому, розраховуючись у інший, аніж це встановлено зазначеним Указом, спосіб, позивач мав подати заяву про свою реєстрацію платником податків.

Не можна залишати поза увагою те, що наявність хоча б однієї з таких підстав: загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), що перевищує допустимий розмір



для платників єдиного податку; здійснення операцій або укладання угод на суму, що перевищує допустимий розмір для підприємців – платників єдиного податку; перевищення обсягу виручки, максимально встановленого для платників єдиного податку; недотримання форми розрахунку, – передбачає перереєстрацію платника єдиного податку платником податку на додану вартість на загальних підставах. Недотримання строків такої перереєстрації тягне за собою встановлену законом відповідальність.

Невирішеним залишається питання про строки, в які суб'єкт малого підприємництва має здійснити перехід зі спрощеної на загальну систему оподаткування. Верховний Суд України посилається на строки реєстрації платником податку на додану вартість, передбачені п. 9.4 ст. 9 Закону України “Про податок на додану вартість”. Зазначена норма визначає, що якщо обсяг оподатковуваних операцій суб'єкта господарювання протягом звітного податкового періоду перевищує суму, визначену пп. 2.3.1 п. 2.3 ст. 2 цього Закону (300 тис. грн.) не більше ніж у два рази, то така особа зобов'язана надіслати податковому органу заяву про реєстрацію протягом двадцяти календарних днів, наступних за звітним податковим періодом. При цьому податковим періодом для цілей Закону України “Про податок на додану вартість” є місяць.

Разом із тим строки переходу на загальну систему оподаткування встановлено статтею 5 Указу Президента України “Про спрощену систему оподаткування суб'єктів малого підприємництва” [1]. Відповідно до зазначеної норми такий перехід має бути здійснений з наступного кварталу за тим, у якому відбулося порушення умов перебування на спрощеній системі оподаткування. Для суб'єктів спрощеної системи оподаткування звітним періодом є квартал. Враховуючи, що до відносин за участю платників єдиного податку насамперед повинні застосовуватися норми Указу Президента України, слід визнати, що обов'язок перейти на загальну систему оподаткування у суб'єктів малого підприємництва, що порушили умови перебування на спрощеній системі, виникає з наступного кварталу за тим, у якому відбулося відповідне порушення.

Слід також додатково проаналізувати відповідальність за недотримання строків переходу платника єдиного податку на загальну систему оподаткування. Зокрема, залишається незрозумілим, чи можуть і з якого моменту бути нараховані платнику єдиного податку податкові зобов'язання за загальною системою оподаткування в разі порушення ним умов перебування на спрощеній системі оподаткування. Правова позиція Вищого адміністративного суду України з цього питання висловлена, зокрема, у постанові від 10 липня 2008 року у справі за позовом Відкритого акціонерного товариства “Херсонський завод будівельних матеріалів № 1” до Державної податкової інспекції у м. Херсоні про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень.

У постанові зазначено, що відповідно до ч. 4 ст. 1 Указу Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування за єдиним податком, не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантаженою продукцією крім готівкового та безготівкового розрахунків коштами [3]. Така вимога зумовлена тим, що згідно з частиною першою цієї статті однією з необхідних умов для переходу на спрощену систему оподаткування суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, а отже, і перебування на цій системі, є обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не більше за 1 млн гривень. Статтею 5 Указу передбачено, що у разі порушення вимог, установлених ст. 1 цього Указу, платник податку повинен перейти на загальну систему оподаткування, обліку та звітності, починаючи з наступного звітного періоду (кварталу).

Встановлений нормативним актом обов'язок платника єдиного податку перейти на загальну систему оподаткування в зазначених випадках означає, що з настанням такого обов'язку він втрачає право на сплату єдиного податку та зобов'язаний сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі) в загальному порядку. Суди ж попередніх інстанцій в порушення вимог ст. 1 та 5 зазначеного Указу дійшли помилкового висновку, що здійснення позивачам впродовж 2002 – 2003 рр. товарообмінних операцій з проведенням розрахунків не в грошовій формі не породжує для нього обов'язку сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі) на загальних підставах, починаючи з наступного звітного періоду (кварталу) після здійснення таких операцій, та помилково вважали, що встановлений ст. 5 Указу обов'язок зводиться лише до подання заяви про перехід на загальну систему оподаткування безвідносно від часу подання такої заяви після порушення вимог ст. 1 Указу.

Таким чином, у розглядуваній постанові Вищого адміністративного суду України висло-



влено те, що в разі неподання суб'єктом малого підприємництва – платником єдиного податку в передбачених випадках і у встановлені строки заяви про перехід на загальну систему оподаткування такий суб'єкт втрачає право сплати єдиного податку з наступного кварталу, за яким відбулося порушення умов перебування на спрощеній системі оподаткування. Відповідно, саме з наступного кварталу після того, в якому відбулося порушення умов перебування на спрощеній системі оподаткування, суб'єкт малого підприємництва повинен оподатковувати свої доходи за правилами загальної системи оподаткування.

Список використаної літератури:

1. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 9. – С. 12.
2. Про деякі питання справляння податку на додану вартість: лист Державної податкової адміністрації України від 30 грудня 2005 р. № 26268/7/16-1117.
3. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р. № 889 // ВВР. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
4. Інформаційний лист ВАСУ від 20.07.2010 № 1112/11/13-10.
5. Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 р. // ВВР. – 1997. – № 21. – Ст. 156.
6. Про обіг векселів в Україні: Закон України від 07 червня 2011 р. // ВВР. – 2001. – № 24. – Ст. 128.

Надійшла до редакції 12.01.2012

СЛОБОДЯН О.А., експерт
(Асоціація «Фондове Партнерство», м. Київ)

УДК 374.4(477)

ПАЙОВИЙ ІНВЕСТИЦІЙНИЙ ФОНД: АКТИВИ ЧИ МАЙНО?

У статті розглянуто пайовий інвестиційний фонд як об'єкт цивільних правовідносин. Основну увагу приділено складу та структурі активів, диверсифікації, оборотоздатності пайового інвестиційного фонду.

Ключові слова: *інститут спільного інвестування, інвестиційний фонд, пайовий інвестиційний фонд, компанія з управління активами, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, склад та структура активів.*

В статье рассматривается паевой инвестиционный фонд как объект гражданских правоотношений. Основное внимание уделяется составу и структуре активов, диверсификации, оборотоспособности паевого инвестиционного фонда.

Ключевые слова: *институт совместного инвестирования, инвестиционный фонд, паевой инвестиционный фонд, компания по управлению активами, Государственная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку, состав и структура активов.*

The civil legal relationships of management is observed in the article. The main attention is brought to the composition and structure of assets, diversification and liquidity, which exist during the mutual investment fund management.

Keywords: *collective investment institutions, mutual fund, asset management company, the State Commission on Securities and Stock Market, the composition and structure of assets.*

Ключовим принципом законодавства фондового ринку є поєднання цивільно-правового та публічно-правового методів регулювання відносин між державою та учасниками фондового ринку, а також учасників між собою. Цивільно-правове регулювання діє на суспільні відносини за допомогою певних юридичних засобів, насамперед, норм права. При цьому необхідно зазначити, що правове підґрунтя для становлення пайових інвестиційних фондів створювалось переважно зусиллями українських економістів, що неоднозначно позначилось на правовому регулюванні. Діяльність пайових інвестиційних фондів викликає появу низки суперечностей, які порушують традиційні постулати цивільного права. Попереду ще великий пласт роботи щодо зміщення акцентів спільного інвестування в сторону цивільно-правової доктрини. У міру розвитку інвестиційних фондів все більше уваги має приділятися саме цивільно-правовим аспек-

