

ПЛІС І.О., здобувач
(Національний університет «Юридична
академія України імені Ярослава Мудрого»)

УДК 342.951+336.221.1

ДО ПИТАННЯ ЩОДО СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ЗА ОКРЕМИМИ ВИДАМИ ОПЕРАЦІЙ: АНАЛІЗ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ

Розглянуто питання щодо справляння податку з доходів фізичних осіб за окремими видами операцій, проаналізовано судову практику. Акцентовано увагу на чинному законодавстві України стосовно цього питання.

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

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

Ключевые слова: налог с доходов физических лиц, налоговый агент, расчетные операции.

The problems levying tax on income of individuals for certain types of transactions and the judicial practice are examined. We study the current legislation of Ukraine on this issue.

Keywords: tax on income of individuals, a tax agent, clearing operations.

Вищий адміністративний суд України, узагальнюючи судові рішення, виходив з того, що дохід фізичної особи, одержаний від ломбарду при невиконанні нею своїх обов'язків за договором позики щодо викупу закладених речей, є доходом, одержаним не від податкового агента, і тому підлягає оподаткуванню у складі загального річного оподатковуваного доходу такого платника податку відповідно до пп. 8.2.1 п. 8.2 ст. 8 Закону № 889-IV [1]. За змістом пп. 4.3.23 п. 4.3 ст. 4 Закону № 889-IV сума позики становить дохід фізичної особи, яка її одержує, але до настання визначеного договором строку її повернення ця сума не є об'єктом оподаткування. Лише в разі невиконання фізичною особою забезпеченого заставою зобов'язання та реалізації заставленого майна виникає об'єкт оподаткування у вигляді суми коштів, отриманих у позику і не повернутих у встановлений договором строк. При цьому також може виникнути об'єкт оподаткування (дохід) у вигляді грошової суми, що перевищує розмір забезпечених заставою вимог заставодержателя (ломбарду) та підлягає поверненню заставодавцю, оскільки ця сума фактично знаходиться в ломбарді під час одержання ним коштів від реалізації заставленого майна.

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, дослідження особливості участі у відносинах оподаткування реєстраторів розрахункових операцій.

Згідно з п. 1.15 ст. 1 Закону № 889-IV [1] податковим агентом є юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ) або фізична особа чи представництво нерезидента – юридичної особи, які незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати і сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік і подавати податкову звітність податковим органам відповідно до закону, а також нести відповідальність за порушення норм цього Закону. З огляду на положення пп. 8.1.1 п. 8.1 ст. 8 та п. 12.3 ст. 12 Закону № 889-IV [1] ломбард є податковим агентом, оскільки саме за його посередництвом продається майно боржника, саме він нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід на користь платника податку та повинен утримувати податок від суми такого доходу за рахунок платника, використовуючи ставку податку, визначену у відповідних нормах цього Закону.

Основною причиною допущення судових помилок у цій категорії спорів є нечіткість законодавчих приписів, якими визначається статус податкових агентів. Зокрема, у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» [1] відсутній чіткий перелік критеріїв, за якими слід розрізняти ті види доходів, що повинні оподатковуватися у податкового агента, від тих, що



підлягають оподаткуванню за результатами подання податкової декларації про річний сукупний оподатковуваний дохід фізичної особи.

Багато суперечностей останнім часом було пов'язано і з наданням пільг по податку з доходів фізичних осіб спеціальним категоріям платників. Відповідно до пп. "д" п. 1.3 ст. 1 Закону № 889-IV [1] 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 [2]. Згідно з п. 1 розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 січня 2004 р. № 22-р "Про деякі питання оплати праці суддів" (далі – розпорядження КМУ № 22-р), Голові Конституційного Суду України та головам судів загальної юрисдикції дозволено здійснювати у 2004 р. компенсаційні виплати суддям у розмірі до 100 % посадового окладу 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. У п. 2 розпорядження КМУ № 22-р зазначено, що компенсаційна виплата, передбачена пунктом 1 цього розпорядження, здійснюється в межах видатків на оплату праці, передбачених у Державному бюджеті України на 2004 рік на утримання органів судової влади. Згідно з висновком Верховного Суду України [3] судді мають право на компенсацію сум податку з доходів фізичних осіб лише за 2004 р. Щодо компенсаційних виплат за 2005, 2006 роки, то законодавством таких виплат за цей період не передбачено. Разом із тим Верховний Суд України звернув увагу на те, що при розгляді подібних справ необхідно встановлювати, чи була сума нарахованої заробітної плати за місяць після сплати податку з доходів фізичних осіб нижчою, ніж розмір середньомісячної заробітної плати, нарахованої судді за IV квартал 2003 року.

Специфічним чином регулюються особливості участі у відносинах оподаткування реєстраторів розрахункових операцій. Верховною Радою України 2 грудня 2010 р. прийнятий Закон України № 2756-VI "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України" [4], який набрав чинності з 1 січня 2011 р. Зазначеним Законом внесено зміни до преамбули Закону України від 6 липня 1995 р. № 265-ВР "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" [5]. 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 2 грудня 2010 р. № 2756-VI "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України" [4], тобто тим самим нормативним актом, що змінив преамбулу Закону, було змінено низку інших норм цього Закону. Зокрема, було внесено 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 [6], 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 статті 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 під час отримання авансу або за вдатку за організацію банкету. 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 [2]. Зокрема, на цьому наголошено Верховним Судом України [7] у справі за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю “Унікомп” до Державної податкової інспекції у Шевченківському районі.

З практики Верховного Суду України у зазначеній категорії спорів впливає таке. Відповідно до абз. 4 ст. 2 Закону України від 6 липня 1995 р. № 265/95-ВР “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” [5], розрахункова операція – це 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. Передбачена законодавцем можливість повернення грошових коштів у разі відмови покупця від товару чи послуги означає, що здійснення розрахункової операції при реалізації товарів (послуг) не вимагає збігу в часі цієї операції, зокрема, з фактичним наданням послуг. Необхідною умовою здійснення такої операції є реалізація товарів (послуг), тобто їх продаж у результаті вчиненого продавцем і покупцем правочину.

Згідно з наведеним в абз. 15 ст. 2 Закону визначенням, розрахунковим документом є документ установленної форми та змісту (касовий чек, товарний чек, розрахункова квитанція, прозний документ тощо), що підтверджує факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, купівлі-продажу іноземної валюти, надрукований у випадках, передбачених цим Законом, і зареєстрований у встановленому порядку реєстратором розрахункових операцій (далі – РРО) або заповнений вручну. У пункті 3.1 Положення про форму та зміст розрахункового документа (затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 1 грудня 2000 р. № 614, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 5 лютого 2001 р. за № 105/5296) [8] зазначено, що фіскальний касовий чек на товари (послуги) – це розрахунковий документ, надрукований РРО при проведенні розрахунків за продані товари (надані послуги). Обов'язковими реквізитами фіскального касового чека є, зокрема, його порядковий номер, найменування, кількість і вартість товару (послуг), дата й час проведення розрахункової операції та напис “фіскальний чек”.

Пунктом 4.4 Порядку реєстрації, опломбування та застосування реєстраторів розрахункових операцій за товари (послуги), затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 1 грудня 2000 р. № 614, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 5 лютого 2001 р. за № 107/5298, передбачено, що реєстрація продажу товару (оплати послуги) через РРО проводиться одночасно з розрахунковою операцією; розрахунковий документ має видаватися покупцеві не пізніше завершення цієї операції; вона вважається проведеною через РРО, якщо дані про її обсяг уведені в режимі реєстрації. Пунктом 4.5 названого Порядку встановлено, що внесення чи видача готівки з місця проведення розрахунків повинні реєструватися через РРО з використанням операцій “службове внесення” та “службова видача”, якщо таке внесення чи видача не пов'язані з проведенням розрахункових операцій.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють 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, зобов'язані проводити розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуги) через зареєстровані, опломбовані в установленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи РРО з надрукуванням відповідних розрахункових документів, що підтверджують виконання розрахункових операцій, і видавати такий розрахунковий документ на повну суму проведеної операції особі, яка отримує або повертає товар, отримує послугу або відмовляється від неї (п. 1, 2 ст. 3 Закону).

Відповідальність за невиконання зазначеного обов'язку передбачена п. 1 ст. 17 Закону у вигляді фінансової санкції у розмірі п'ятикратного розміру вартості проданих товарів (наданих



послуг). У разі отримання авансу чи завдатку за організацію та обслуговування банкету фактично укладається угода щодо надання послуги та здійснюється остання, тому отримані кошти повинні бути проведені через РРО з роздрукуванням фіскального касового чека на цю суму і з видачею його замовнику. Слід зазначити, що викладені вище висновки з метою забезпечення однаковості судової практики були відображені в інформаційному листі Вищого адміністративного суду України від 30 листопада 2009 р. № 1619/10/13-09.

Список використаної літератури:

1. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV // ВВР. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
2. Інформаційний лист ВАСУ від 20.07.2010 № 1112/11/13-10.
3. Постанова Верховного Суду України від 1 вересня 2009 р., реєстр. номер судового рішення в ЄДРСР 4792730.
4. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2756-VI // ВВР. – 2011. – № 23. – Ст. 160.
5. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 р. № 265-ВР // ВВР. – 1995. – № 28. – Ст. 205.
6. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230. – С. 4.
7. Постанова Верховного Суду України від 19 травня 2009 р., реєстр. номер судового рішення в ЄДРСР 3834665.

Надійшла до редакції 09.02.2012

ЧИНЧИН М.М., здобувач
(Національний університет
державної податкової служби України)

УДК 342.951+336.221.1

**ДО ПИТАННЯ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ
ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ**

Стаття присвячена проблемам визначення поняття податкового адміністрування, з'ясуванню його правової природи, виявленню співвідношення з іншими правовими категоріями. Особливу увагу приділено позиціям вчених стосовно цього питання.

Ключові слова: податкове адміністрування, адміністрування податків, зборів, обов'язкових платежів.

Статья посвящена проблемам определения понятия налогового администрирования, выяснения его правовой природы, выявления соотношения с другими правовыми категориями. Рассматриваются позиции ученых по этому вопросу.

Ключевые слова: налоговое администрирование, администрирование налогов, сборов, обязательных платежей.

Article is devoted to problems of definition of the tax administration. Determine its legal nature; determine the relationship with other legal categories. We consider the position of scientists on this issue.

Keywords: tax administration, the administration of taxes, compulsory payments.

Прийняття Податкового кодексу України стало результатом багаторічної роботи, спрямованої на вдосконалення податкового законодавства, приведення його у відповідність до сучасних реалій соціально-економічного розвитку Української держави. Цим кодифікованим законодавчим актом запроваджено низку правових категорій та інститутів, які суттєво впливають на правовий режим відносин у сфері оподаткування. Однією з таких категорій є адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), або податкове адміністрування. У науці податкового права термін «податкове адміністрування» було запроваджено відразу після набрання чинності Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III [1], хоча в Законі цей

