

УДК 336.221

**О.С. ШЕВЧИК,**

канд. юрид. наук, доц., Полтавський юридичний інститут Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

## **ЩОДО ДЕЯКИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ НЕПОВНОЛІТНІХ**

***Ключові слова:** оподаткування доходів неповнолітніх, податкові агенти, податкова дієздатність*

Неповнолітні особи в податково-правових відносинах юридично не мають повного обсягу дієздатності, однак до настання повноліття можуть вступати в трудові та цивільні правовідносини, а отже й отримувати доходи. При отриманні доходу автоматично виникають податкові зобов'язання, які самостійно неповнолітній, як податково зобов'язана особа, не може виконати, тому всі ці зобов'язання в такому випадку покладаються на їх законних представників або на податкових агентів в порядку, передбаченому чинним законодавством.

Неповний обсяг дієздатності неповнолітнього компенсується повною дієздатністю їх законних представників. Інститут законного представництва покликаний забезпечити виконання юридично значимих дій для того, щоб належним чином виконати податковий обов'язок.

Незважаючи на наявність достатньо досконалого правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб, низка питань тим не менше щодо оподаткування доходів неповнолітніх залишається невирішеними. На сучасному етапі розвитку податкового законодавства деякі норми ускладнюють матеріальний стан як самих неповнолітніх, так і їх законних представників, що підтримують їх належний рівень життя. Зважаючи на це, актуальність цієї роботи продиктована необхідністю пошуку шляхів покращення правового положення неповнолітніх осіб в умовах здійснення процесів вдосконалення податкового законодавства.

Окремі аспекти оподаткування доходів неповнолітніх у своїх працях досліджували: М.П. Кучерявенко [1], С.В. Пархоменко-Цирочиянц [2], О.О. Головашевич [3], М.В. Жернаков [4], П.Є. Бутко [5], М.В. Карасева [6] та ін. Метою дослідження є з'ясування особливостей правового регулювання оподаткування доходів неповнолітніх.

Так, неповнолітня особа, вступаючи в суспільні відносини, може отримувати дохід, що підлягає оподаткуванню. Отримання доходу в розумінні ст.15, 162, 179 Податкового кодексу України (далі – ПК України) автоматично означає, що відповідні фізичні особи (у тому числі неповнолітні) є платниками податків.

З іншого боку, за ст.99 ПК України грошові зобов'язання малолітніх/неповнолітніх осіб виконуються їх батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття малолітніми/неповнолітніми особами цивільної дієздатності в повному обсязі. Батьки (усиновителі) малолітніх/неповнолітніх і малолітні/неповнолітні у разі невиконання грошових зобов'язань малолітніх/неповнолітніх несуть солідарну майнову відповідальність за погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу [7]. Тобто, до досягнення 18 років фізичні особи (за загальними правилами) не є самостійними (дієздатними) суб'єктами податкових правовідносин, але при цьому можуть отримувати доходи, які є об'єктом оподаткування податку на доходи фізичних осіб.

Джерела таких доходів можуть бути різноманітними, відповідно до цього встановлюються й диференційовані режими оподаткування таких доходів. Так, джерела отримання доходів неповнолітніми пропонуємо класифікувати наступним чином:

1) доходи від здійснення трудової діяльності та за результатами розпорядження об'єктами інтелектуальної власності:

- а) доходи за трудовими договорами;
  - б) доходи за контрактами за результатами розпорядження об'єктами інтелектуальної власності;
  - в) доходи за договорами цивільно-правового характеру.
- 2) доходи від розпорядженням речовими правами на нерухоме майно.
  - 3) доходи внаслідок безоплатного отримання у власність майна.

Крім цього, отримання доходів неповнолітніми можна класифікувати за ознакою волевиявлення сторін, які бажають вчинити правочин, а саме:

- 1) договори, укладені неповнолітньою особою, яка була емансипована;
- 2) односторонні правочини;
- 3) договори, укладені законними представниками від імені неповнолітнього.

Щодо емансипованих осіб, то вони, набувши повної цивільної дієздатності, як наслідок отримують і повну податкову дієздатність. Так, неповнолітній особі законом надано право займатися підприємницькою діяльністю з 16-річного віку. Неповнолітній має надати органам державної реєстрації письмову згоду батьків (усиновлювачів), піклувальника або органу опіки та піклування. Слід відзначити, що вказані державні органи не вирішують питання про надання повної цивільної дієздатності, а приймають рішення про державну реєстрацію підприємця. Проте, саме з моментом прийняття такого рішення Цивільний кодекс і пов'язує набуття повної цивільної дієздатності [8, с.81]. Наступним кроком є взяття на облік в органах ДФС. Відповідно до пункту 6.1 розділу VI наказу «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» № 1588 від 09.12.2011 р. взяття на облік здійснюється після державної реєстрації фізичної особи-підприємця контролюючим органом за місцем державної реєстрації підприємця на підставі відомостей з відповідної реєстраційної картки на проведення державної реєстрації, поданої державним реєстратором [9].

Неповнолітній підприємець вправі самостійно, безпосередньо, з власної ініціативи, на

власний ризик здійснювати підприємницьку діяльність [10]. Така особа особисто укладає договори для здійснення підприємництва, розпоряджається доходами від здійснення такої діяльності і, як наслідок, особисто виконує податковий обов'язок.

Це ж стосується і випадків надання повної дієздатності особі, яка з 16-річного віку вступила до шлюбу або є батьком чи матір'ю дитини. Такі особи теж володіють в повному обсязі правами та обов'язками, встановленими для платника податків.

Для кожної працюючої особи законом передбачена податкова соціальна пільга. Працюючий неповнолітній має право на підвищений розмір такої пільги. Згідно пп.169.1.3 п.169.1 ст.169 ПК України працюючий учень або студент має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги у розмірі 150 відсотків суми пільги, яка визначена пп.169.1 ст.169 ПК України. Втім, якщо учень отримує стипендію з бюджету, то така податкова соціальна пільга до заробітної плати такого платника податку не застосовується [7].

У неповнолітньої особи, яка укладає трудовий договір, виникає право особисто вступати у відносини з роботодавцем, разом з тим особа не має права перешкоджати податковому агенту виконувати свої обов'язки. Податковий обов'язок неповнолітнього виконує роботодавець як податковий агент.

Щодо обов'язків податкового агента, то їх можна поділити на групи основних та додаткових. До першої групи належить: правильне та своєчасне обчислення та утримання сум податків і зборів з рахунку платника податків. До групи додаткових відноситься: здійснення обліку доходів платника податків, утриманих та перерахованих в бюджет; надання на законну вимогу податкових органів необхідної інформації, для здійснення податкового контролю [11, с.297].

Також неповнолітній у віці з 14 років може без згоди законних представників реалізувати

майнові права щодо своєї інтелектуальної власності. Так, наприклад, неповнолітній може укласти договір з видавництвом про використання (публікацію) авторського твору. Оподатковуваний дохід буде нараховуватися, утримуватися та сплачуватися такою видавництвом як податковим агентом. Неповнолітній може також приймати участь у зйомках реклами та іншої телевізійної продукції, тощо, а відтак і отримувати відповідний дохід. Податковий обов'язок неповнолітнього в подібних випадках також покладено на податкових агентів, які здійснюватимуть нарахування та виплату доходу неповнолітньому.

Крім дрібних побутових правочинів неповнолітній з 14 років має право за згодою своїх законних представників та органу опіки та піклування особисто укладати договори з рухомим та нерухомим майном, що належить йому на праві власності. Причому, згода на вчинення правочину має бути в такій же формі, в якій укладено і сам правочин. Неповнолітній, який уклав договір, отримує дохід, що підлягає оподаткуванню. Батьки (усиновлювачі), піклувальники відповідальні за сплату податку від імені своєї дитини, якщо договір був укладений з фізичною особою, яка не має статусу підприємця. В іншому разі зобов'язання виконуються за участю юридичної особи або фізичної особи – підприємця [12].

Договори, які укладаються неповнолітнім особисто, передбачають отримання доходу від податкового агента. Ці угоди об'єднані одною особливістю – податковий обов'язок виконується без фактичної участі платника податків і його законних представників. На думку М.П. Кучерявенка: «це пояснюється тим, що джерело, з якого виплачується дохід, знаходиться у розпорядженні податкового агента» [13, с.87]. При цьому, податковий обов'язок виконується від імені та за рахунок неповнолітнього [7].

Неповнолітні можуть отримувати спадщину та подарунки. Відповідно до ч.3 ст.1269 Цивільного кодексу України особа, яка досягла 14 років, має право самостійно подати заяву про прийняття спадщини без згоди своїх

батьків або піклувальників [12]. Неповнолітня дитина являється такою, що прийняла спадщину, без здійснення яких-небудь дій. Відмовитися від спадщини можуть батьки, усиновлювачі або опікун з дозволу органів опіки та піклування [12].

Законодавчо закріплені інструменти захисту прав неповнолітніх при прийнятті спадщини. Разом із тим, податкове законодавство покладає обов'язок на законних представників неповнолітнього виконувати податковий обов'язок. Особливості оподаткування таких доходів визначено ст.174 ПК України: якщо особою отримано спадщину від члена сім'ї 1-го або 2-го ступеня споріднення, то вартість успадкованої власності оподатковується за нульовою ставкою податку на доходи фізичних осіб. Таку ж пільгу встановлено для вартості отриманої спадщини особою, яка є інвалідом 1 групи, дитиною-інвалідом, особою, яка має статус неповнолітньої дитини-сироти або неповнолітньої дитини, позбавленої батьківського піклування – щодо будь-якого доходу [7]. В іншому разі особами відповідальними за сплату (перерахування) податку до бюджету є спадкоємці, які отримали спадщину від іншої особи, ніж зазначеної в п.174.2.1 п.174.2 ст.174 ПК України, а у випадку неповнолітньої дитини це її законні представники [7].

Згідно п.174.3 ст.174 ПК України, дохід у вигляді вартості успадкованого майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягає оподаткуванню, зазначається законними представниками неповнолітнього в річній податковій декларації, на підставі якої сплачується податок, крім спадкоємців-нерезидентів, які зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини, та спадкоємців, які отримали у спадщину об'єкти, що оподатковуються за нульовою ставкою податку на доходи фізичних осіб, а також іншими спадкоємцями-резидентами, які сплатили податок, до нотаріального оформлення об'єктів спадщини [7].

Неповнолітня чи малолітня дитина має майнові права на рівні з дорослою особою. Законні представники мають можливість від-

мовитись від прийняття спадщини свого неповнолітнього утриманця. Підстави для цього можуть бути різноманітними та очевидними – спадкове майно може бути обтяжене правами кредиторів, чи в них просто не буде коштів для сплати податку. Можливо, що в прийнятті спадщини, буде відсутня матеріальна вигода. Такими діями батьки (усиновителі), піклувальники можуть порушувати права своєї дитини, як спадкоємця. Встановлення в ПК України обов'язку оподаткування спадщини неповнолітнього інколи спричиняє негативні наслідки для дитини, права та інтереси якої держава намагається захищати.

Зважаючи на це, доцільно було би внести зміни до пп.б пп.174.2.1 п.174.2 ст.174 ПК України. Пропонується викласти підпункт даної норми в такій редакції: «вартість власності, зазначеної в підпунктах «а», «б», «г» пункту 174.1 цієї статті, що успадковується особою, яка є інвалідом I групи або неповнолітньою дитиною» [7].

Крім цього, законні представники можуть передавати належне малолітній особі майно в оренду, а також здійснювати продаж такого майна особисто. Для вчинення такого договору необхідний також дозвіл органу опіки та піклування. Статтею 12 Закону України «Про основи соціального захисту бездомних осіб і безпритульних дітей» передбачено, що попередній дозвіл органів опіки та піклування необхідний для вчинення будь-яких правочинів щодо нерухомого майна, право власності на яке, або право користування яким мають діти [14]. Отримавши дозвіл законні представники реалізують майно та отримують дохід від відчуження. За умови коли такий дохід підлягає обкладенню ПДФО та військовим збором, батьки відповідальні за сплату податку від імені неповнолітнього.

Обчислення та сплата податку з доходів неповнолітніх від продажу нерухомого (рухомого) майна також має свої особливості. ПК України встановлено, що законні представники солідарно виконують податковий обов'язок неповнолітнього [7]. Але можуть бути випадки, коли іншого з батьків (особи,

що його заміняє) недоречно солідарно залучати до виконання податкових зобов'язань. Так, наприклад, при реалізації законними представниками майна, що належить на праві власності неповнолітньому, за їх обопільної згоди можлива така ситуація: за наслідками подання нотаріусом податкового розрахунку про укладені договори та суми сплачених податків до органів ДФС буде встановлено, що податок сплачено не в повному обсязі (або не сплачено взагалі). Виникає питання: до кого повинен звертатися контролюючий орган для стягнення податкового боргу? Неповнолітній (за умов відсутності повної дієздатності) не являється зобов'язаною особою до настання повноліття. За рахунок кого саме із батьків буде погашатися податкових зобов'язань, що визначено органами ДФС, якщо один з них почав проживати окремо від дитини, а інший наодинці утримує таку дитину? З даного прикладу вбачається доцільним вважати отримувачем доходу та особою, яка зобов'язана виконати податковий обов'язок, того з батьків (усиновителів), піклувальників, який використовує такий дохід. В разі коли буде встановлено, що один з батьків (усиновлювачів), піклувальників використовує отриманий дохід для особистих потреб, то виконання грошових зобов'язань здійснюється особисто цим законним представником.

В окремих випадках може бути складно визначити особу, що повинна виконувати податковий обов'язок неповнолітніх. Так, проблематика подібного змісту виникатиме щодо дітей, позбавлених батьківського піклування, чи дітей-сиріт, влаштованих у виховні та лікувальні заклади, дитячі будинки тощо. Законними представниками в цьому разі можуть бути: адміністрація дитячого будинку, батьки-вихователі або інші особи, які їх замінюють. На цих осіб поширюється дія ПК України щодо обов'язку подання облікової картки для реєстрації в Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків, подання податкової звітності та сплати податків за таких дітей. До того часу, поки неповнолітній не поміщений у спеціальний виховний заклад,



права та обов'язки опікунів та піклувальників виконує орган опіки та піклування.

Залишається відкритим питання – як виконуються грошові зобов'язання виховними та лікувальними закладами, якщо кошторис не передбачає відповідних коштів для цього? На нашу думку, доцільно було б обмежити на законодавчому рівні виконання податкового обов'язку такими законними представниками лише поданням інформації для реєстрації в Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків та поданням податкової звітності дитини.

Також, акцентуємо увагу на відсутності норми, що встановлює момент настання податкової деліктоздатності, ускладнює правозастосовчу діяльність, адже залишається неврегульованим питання притягнення до юридичної відповідальності тих осіб, які були визнані повністю дієздатними до настання 18-річного віку. Враховуючи викладене, вбачається за необхідне ввести в ПК України норму, яка би встановлювала вік, з якого особу можна притягати до фінансової відповідальності з урахуванням набуття нею повної дієздатності в порядку емансипації.

Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити наступні висновки:

*по-перше*, неповнолітні, до набуття повної дієздатності, не є зобов'язаними учасниками податкових правовідносин;

*по-друге*, податковий обов'язок неповнолітніх дітей виконується їх законними представниками або податковим агентом (за виключенням емансипованих осіб);

*по-третьє*, право законних представників розпоряджатися майном, що належить неповнолітній, не завжди може здійснюватися в інтересах останнього. Вважаємо, що батьки (усиновителі), піклувальники, за наслідками отриманого доходу від продажу такого майна, мають нести обов'язок (а відтак і відповідальність за повноту та своєчасність сплати податку), а саме той з них, хто розпоряджається таким доходом.

*по-четверте*, неповнолітній може отримати спадщину або подарунки. Спадщина (дарування) прийнята від членів сім'ї першого та

другого ступеня споріднення не оподатковується. В іншому разі відповідальними за сплату податку являються законні представники. Можливість батьків (усиновителів), піклувальників відмовитись від прийняття спадщини може порушити майнові права дитини. Відтак, вважаємо за доцільне внести законодавчі зміни, які передбачали б звільнення від оподаткування спадщини, що приймається неповнолітньою дитиною, незалежно від ступеня спорідненості та наявності родинних зв'язків.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Кучерявенко М. П., Білінський Д. О., Дмитрик О. О. Фінансове право : підручник. Харків : Право, 2013. 400 с.

2. Пархоменко-Цироцианц С.В. Питання визначення віку настання дієздатності фізичної особи у податковому законодавстві // Збірник наукових праць «Актуальні проблеми держави і права». 2009. № 4. С. 332.

3. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2008. 20 с.

4. Жернаков М. В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування : монографія. Харків : Право, 2006. 144 с.

5. Бутко П. Є. Правосуб'єктність фізичних осіб платників податків // Держава та регіони. Серія: Право. 2013. № 1. С. 75–78.

6. Карасева М. В. С якого віку громадянин може бути суб'єктом податкового правоотношення // Хозяйство и право. 1998. № 4. С. 42–43.

7. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755–VI. // Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

8. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України / О. В. Дзера, Н. С. Кузнєцова, В. В. Луць. Київ : Юрінком Інтер, 2013. 1088 с.

9. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства

фінансів України від 09.12.2011 № 1588.  
URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>.

10. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436–IV // Відомості Верховної Ради України. 2003 № 18, № 19–20, № 21–22. Ст. 144.

11. Кучерявенко М. П., Самсін І. Л., Темкіжева І. Х. Податковий кодекс України : науково-практичний коментар, Харків : Право, 2012. 810 с.

12. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435–IV // Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356.

13. Кучерявенко М. П. Основи податкового права : навчальний посібник. Харків : Нац. юрид. акад. України, 2003. 536 с.

14. Про основи соціального захисту бездомних осіб і безпритульних дітей : Закон України від 02.06.2005 № 2623–IV // Відомості Верховної Ради України. 2005. № 26. Ст. 354.

*Шевчик О. С. Щодо деяких особливостей оподаткування доходів неповнолітніх // Форум права: електрон. наук. фахове вид. 2017. № 4. С. 294–299. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP\\_index.htm\\_2017\\_4\\_47.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2017_4_47.pdf)*

Пропонується низка законодавчих змін, серед яких: закріплення звільнення від оподаткування податком на доходи фізичних осіб щодо отриманих доходів у формі спадщини від осіб, які не входять кола осіб першого та другого ступеня споріднення; нормативної індивідуалізації того, хто із законних представників має виконувати податковий обов'язок неповнолітньої особи; визначення моменту, коли настає податкова деліктоздатність неповнолітнього, що набув повної дієздатності (емансипована особа). Запропоновано авторський підхід до систематизації видів доходів неповнолітніх осіб.

\*\*\*

*Шевчик А.С. О некоторых особенностях налогообложения доходов несовершеннолетних*

Предлагается ряд законодательных изменений, среди которых: закрепление освобождения от налогообложения налогом на доходы физических лиц относительно доходов в виде наследства от лиц не входящих в первую и вторую степень родства; нормативной индивидуализации того, кто из законных представителей должен выполнять налоговую обязанность несовершеннолетнего; определения момента, когда наступает налоговая деликтоспособность несовершеннолетнего, приобретшего полную дееспособность (эмансипированное лицо). Предлагается авторский подход к систематизации видов доходов несовершеннолетних.

\*\*\*

*Shevchyk A.S. About Some Features of Taxation of Incomes of Minors*

Suggests a number of legislative changes, among which: exemption from the taxation on income of individuals with respect to income in the form of inheritance from persons not to the first and second degree of kinship; normative individualization of one of the legal representatives must fulfill the tax obligation of the minor; determination of the moment when minors are delictuality, when they had acquired full legal capacity (emancipated person). Also in the work.