

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бухгалтерія. - №24. - 2006. С. 55-58.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України // Відомості Верховної Ради України, 1999. — №40. — Ст. 365.
3. Наказ Мінфіну України від 29.11.99 р. № 290 // Офіційний вісник України, 1999. — №50. — Ст. 2503.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженого наказом Міністерства Фінансів України від 08.10.99 р. № 237, зареєстроване в Мін'юсті України 25.10.99 р. за № 725/4018. Офіційний вісник України, 1999. — №43. — Ст. 2166.
5. Хендриксен З.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000.
6. Вильямс Ян. Справочник СААР с комментариями. — М.: Инфра-М, 2000. — 380с.
7. Качалин Б. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ОААР. — М.: Дело, 1998.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.99р. №291, зареєстрована в Міністерстві Юстиції України 21.12.99р. під №893/4186. Офіційний вісник України, 1999. — №52. — Ст. 2606.
9. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13-17, ст. 112.
10. Бухгалтерія. - № 13. - 2005. - С. 43-46.
11. Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподаткованого доходу та Порядку ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподаткованого доходу : Наказ Міністерства фінансів України № 164/22696 від 22 січня 2013 р. / Офіційний вісник України, 2013, N 8 (08.02.2013), ст. 308.

УДК 347.73

Михайлов В.В., здобувач
Національного університету державної
податкової служби України

До питання про класифікацію податків і зборів в залежності від платника

У статті розкриваються характерні риси податків з фізичних та юридичних осіб. Автор аналізує ознаки платників податку, які породжують виникнення податкового обов'язку та визначають механізм його виконання. Також вказуються особливості справляння податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств.

Ключові слова: платник податків, ознаки платників податків, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств.

В статье раскрываются характерные черты налогов с физических и юридических лиц. Автор анализирует признаки налогоплательщиков, порождают возникновения налоговой обязанности долга и определяют механизм ее исполнения. Также указываются особенности взимания налога на доходы физических лиц и налога на прибыль предприятий.

Ключевые слова: налогоплательщик, признаки налогоплательщиков, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль предприятий.

The article describes the characteristics of taxes from individuals and businesses. The author analyzes the characteristics of taxpayers, there is potential for the tax debt and determine the mechanism for its implementation. Also identifies features of the tax on personal income tax and corporate income tax.

Keywords: taxpayer signs of taxpayers, the tax on personal income, corporate income tax.

Юридичним платником податків та зборів, що входять до податкової системи, є суб'єкт податкових правовідносин, на якого в силу припису закону покладається комплекс податкових обов'язків — з податкового обліку, зі сплати податків до бюджетів, з податкової звітності [1, пп.пп. 16.1.1-16.1.4 п. 16.1 ст. 16].

Платником податків — фізичною особою, за чинним українським податковим законодавством, може виступати будь-яка людина, не залежно від того чи є вона громадянином України, іноземцем, чи особою без громадянства [1, п. 15.1 ст. 15]. В свою чергу, законодавче закріплення фізичної особи в якості платника податків передбачає акцент на виникаючих у неї обов'язках по сплаті податків та зборів, що встановлюються податковим законодавством та деталізується за двома напрямками: по-перше, доповненням обов'язку фізичних осіб по сплаті податку вказівкою на порядок виконання ними дій з податкового обліку та звітності; по-друге, закріпленням ознак фізичних осіб як платників податків, виділенням їх особливостей, які впливають на зміст та процедуру реалізації податкового обов'язку [2, с. 159].

Система ознак фізичних осіб — платників податків вченими в галузі податкового права розподіляється на дві групи: основні та факультативні. Як підкреслює М.П. Кучерявенко, якщо основними ознаками визначається зміст податкових обов'язків конкретного платника, підстави їх виникнення, зміни і припинення, то факультативні ознаки уточнюють зміст цих обов'язків, деталізують порядок і процедуру їх виконання, хоча не впливають на виникнення, зміну та припинення обов'язків, пов'язаних із сплатою податків і зборів [2, с. 159].

Група основних ознак фізичних осіб як платників податків вміщує до свого складу: перебування особи в якості податкового резиденту чи податкового нерезиденту; здійснення економічної діяльності або отримання доходів з джерел у державі (для податкових резидентів та нерезидентів) та за її межами (тільки для податкових резидентів); наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню; здійснення операцій або дій, що підлягають оподаткуванню [3, с. 168-169]. Причому, з наведених основних ознак, перша ознака, яка вказує на відношення особи до податкового резидента або нерезидента, може бути визнана ознакою першого рівня, яка обов'язково присутня у будь-якої особи. Останні ж три ознаки є ознаками другого рівня, котрі у конкретній особі можуть бути присутніми, а можуть і бути відсутніми, що й, власне, впливає, на остаточну динаміку складових податкового обов'язку та дає відповідь на питання, чи має особа обчислювати суму податку та сплачувати кошти до бюджету в якості обов'язкового податкового платежу.

Загальноприйнятим, головним критерієм встановлення податкового резидентства фізичної особи є кількісний — строк перебування такою особою на території держави, що є так званим тестом фізичної присутності особи [2, с. 160]. Більшість сучасних податкових систем країн світу визначають кількісний критерій податкового резидентства у розмірі 183 днів, що вираховуються за встановленими формулами та беруть для підрахунку або календарний рік, або податковий рік, або кілька послідовних інших періодів часу, що потім пропорційно співвідносяться між собою.

Здійснення економічної діяльності або отримання доходів з джерел у державі та за її межами є наступною основною ознакою фізичних осіб — платників податків. Економічною діяльністю є будь-яка діяльність із виробництва й реалізації товарів (робіт, послуг), а також діяльність, спрямована на одержання прибутку (доходів), незалежно від результатів такої діяльності; до економічної діяльності належить

підприємницька діяльність, а також посередницька діяльність, довіряє управління майном, прийняття (надання) однією особою перед іншою обов'язків здійснювати (чи утримуватись від здійснення) певні дії на платній основі [4, с. 251]. Така ознака є типовою для одного з різновиду прямих податків — податків особистих.

Наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню, передбачає виділення як платників податків осіб, які утримують на праві власності або придбають у власність певне майно, що виділяється як об'єкт оподаткування. В цьому разі ми маємо справу з іншою підгрупою прямих податків — майновими податками.

Здійснення операцій або дій, що підлягають оподаткуванню, як ознака фізичної особи — платника податку, передбачає можливість встановлювати податковий обов'язок для фізичних осіб, що не мають двох попередніх ознак платника податку. Наприклад, саме ця ознака застосовується при вказівці платником акцизного податку фізичної особи — резидента або нерезидента, — яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України [1, пп.212.1.3 п.212.1 ст.212].

До факультативних ознак фізичних осіб як платників податків можуть бути віднесені місце проживання фізичної особи; центр життєвих інтересів такої особи, включаючи місце постійного проживання членів її сім'ї або місце її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності; громадянство особи, про що йдеться у нормі Податкового кодексу України, яка регламентує порядок визначення податкового резидентства фізичної особи [1, пп.14.1.213 п.14.1 ст.14].

На сьогодні у вітчизняній податковій системі серед податків та зборів, що справляються виключно з фізичних осіб, фактично, залишився та повноцінно функціонує тільки податок на доходи фізичних осіб.

За пунктом 162.1 статті 162 Податкового кодексу України, платниками податку на доходи фізичних осіб є: 1) фізична особа — резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; 2) фізична особа — нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; 3) податковий агент [1, п.162.1 ст.162].

Віднесення податкового агента до складу платників податку на доходи фізичних осіб є новелою Податкового кодексу України, яка, з одного боку, створює колізію із загальноприйнятим розумінням правового статусу податкових агентів, що має бути похідним від податкового обов'язку безпосереднього суб'єкта податків, представленим у податкових правовідносинах відповідним податковим агентом — тобто має діяти формула «немає платника податку, немає і його податкового агента», а з другого боку, дозволяє частково вирішити правову колізію, яка б за інших умов створювалась положенням податкового законодавства, що закріплене пунктом 162.3 статті 162 Податкового кодексу України, за яким у разі смерті платника податку або оголошення його судом померлим чи визнання безвісно відсутнім або втрати ним статусу резидента (за відсутності податкових обов'язків як нерезидента згідно з цим Кодексом) податок за останній податковий період справляється з нарахованих на його користь доходів. Відповідно до цього останнім податковим періодом вважається період, який закінчується днем, на який відповідно припадає смерть такого платника податку, винесення такого судового рішення чи втрата ним статусу резидента [1, п.162.3 ст.162]. В цьому разі податковий обов'язок зазначеного суб'єкта податку на доходи фізичних осіб має бути виконаний її податковим агентом як самостійним платником податку. Між тим, вказана проблема знову постає у випадку відсутності відповідного податкового агента: «у цьому контексті перерахування суми

податку може мати лише примусовий характер, тому що померла фізична особа не зможе вже виявити свою волю по сплаті податку. Через відсутність платника, дію по перерахуванню податку в бюджет міг би зробити нотаріус як податковий агент, однак стягнення суми податкового боргу по виконавчих записах нотаріуса заборонено законодавчо, у той же час активи платника податку можуть бути примусово стягнуті в рахунок погашення його податкового боргу винятково на підставі рішення суду. Проте таке рішення не може бути винесено судом відносно померлої фізичної особи, так само як і не може бути поданий позов з такими вимогами» [2, с. 371].

У цілому специфіка вітчизняного податку на доходи фізичних осіб дозволяє вирішувати декілька завдань, зокрема: прагнення до ефективного адміністрування податку та підсилення його фіскальної функції, досягнення оптимального розподілу податкового тиску між різними категоріями платників податків та реалізації регулятивної функції податку, втілення принципу субсидіарності як одного з провідних принципів бюджетної системи України [5, ст. 7], а в кінцевому підрахунку – втілювати вихідну конституційну засаду, закріплену статтею 1 Основного Закону України, відповідно до якої Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава [6].

Іншу групу обов'язкових податкових платежів за критерієм персоналізації зобов'язаної особи складають податки та збори, що покладаються виключно на юридичних осіб.

У свою чергу, М.П. Кучерявенко пропонує розподіл юридичних осіб як платників податків за декількома підставами. По-перше, в залежності від форми власності, на якій заснована юридична особа, що дозволить виділити ті підприємства та організації, що належать до державної власності, а звідси – сформулювати підстави для їх податкових звільнень чи інших особливих податкових конструкцій, які покликані оптимізувати витрати на адміністрування податків та податкову систему країни в цілому. По-друге, виходячи із галузевої приналежності юридичної особи – платника податку, що дозволить, створюючи для певних галузей суспільного виробництва (наприклад, для сільського господарства) особливі податкові режими, більш оптимально перерозподіляти податковий тиск, втілювати регулятивну функцію податків. По-третє, на підставі розмірів підприємств та організацій, що сформує подальші підстави для застосування спрощеної форми оподаткування, можливості податкової консолідації тощо. По-четверте, виходячи із джерел фінансування юридичних осіб, щоб надати спеціальний правовий статус тим з них, що фінансуються за рахунок бюджетів [2, с. 177-179].

Згідно із чинним податковим законодавством України, платниками податків – юридичними особами можуть бути будь-які підприємства, установи та організації та їх відокремлені підрозділи, в тому числі, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами, дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет, іноземні підприємства, установи та організації та їх відокремлені підрозділи, що мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом [1, пп. 14.1.122, пп. 14.1.213, п. 14.1 ст. 14; п. 15.1 ст. 15].

Риси юридичних осіб як платників податків можуть бути визначені за схемою, що в цілому не відрізняється від фізичних осіб – платників податків. Так, першочерговою ознакою, що впливає на законодавче формулювання податкового обов'язку юридичної

особи, залишається резидентський чи нерезидентський статус останньої, а іншими основними ознаками будуть здійснення економічної діяльності або отримання доходів з джерел у державі та за її межами; наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню; здійснення операцій або дій, що підлягають оподаткуванню.

Конкретні особливості правового статусу юридичних осіб як платників податків, так само як і для платників податків — фізичних осіб, перш за все, визначаються їх приналежністю до категорії податкових резидентів або нерезидентів.

Серед податків та зборів, які стягуються виключно з юридичних осіб найважливішим є податок на прибуток підприємств, роль якого у формуванні доходів бюджетів особливо відчутна у тих податкових системах, які роблять акцент саме на прибутково-майнові податки (наприклад, податкова система Сполучених Штатів Америки).

Досліджуючи положення Податкового кодексу України [1, Р. III], якими регулюються справляння податку на прибуток підприємств, можливо знайти й ті аспекти правового механізму даного податку, що відрізняють його як характерного податкового платежу з юридичних осіб від податку на доходи фізичних осіб як типового податку, що справляється виключно з фізичних осіб.

Перш за все, на юридичних осіб — платників податку на прибуток підприємств покладається самостійне ведення та реалізація всіх складових податкового обов'язку — податкового обліку, сплати податку та податкової звітності. Залучення податкових агентів для здійснення цих операцій, у цілому, не передбачається.

У той же час, вітчизняним законодавцем передбачається можливість консолідації податкового обов'язку з податку на прибуток підприємств в тих випадках, коли у складі юридичної особи — платника цього податку наявні відокремлені підрозділи, що розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади [1, п. 152.4 ст. 152].

Податкові пільги у правовому механізмі податку на прибуток підприємств [1, ст. 154-158] отримують забарвлення не на оптимальне розподілення податкового тиску, а на стимулювання корисної для держави та суспільства в цілому діяльності. Наприклад, повністю звільняється від оподаткування: прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю; прибуток, що отриманий із реалізації програм, пов'язаних із Чорнобильською АЕС; прибуток державних дитячих оздоровчих таборів «Артек» та «Молода гвардія»; прибуток дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності, отриманий від надання освітніх послуг [1, ст. 154]; частково звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий у зв'язку із впровадженням енергоефективних технологій [1, ст. 158] тощо.

Зазначені особливості податку на прибуток підприємств пояснюються об'єктивною можливістю та здатністю юридичних осіб самостійно, наймаючи для цього відповідних фахівців, вести податковий облік та звітність, розраховувати та сплачувати до бюджетів суми податку; зручністю для податкових органів контролювати сплату податків чітко визначеними суб'єктами податків (юридичними особами та їх відокремленими підрозділами); відносною знеособленістю коштів, що надходять до бюджетної системи з податку на прибуток підприємств; необхідністю реалізації низки конституційних обов'язків держави, зокрема передбаченого статтею 16 Конституції України щодо забезпечення екологічної безпеки і підтримання екологічної рівноваги на території України, подолання наслідків Чорнобильської катастрофи, збереження генофонду Українського народу [6, ст. 16].

Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити висновок, що існує нагальна необхідність у дослідженні кожної категорії платників податків у контексті деталізації їх основних та факультативних ознак як суб'єктів податкового обов'язку. Адже, як зазначалося вище, сукупність конкретних ознак платника податку — фізичної чи юридичної особи, має практичне значення для визначення правової підстави виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку, окреслює механізм його виконання. Чіткість процедури реалізації податкового обов'язку обумовлює правову визначеність для сторін податкових правовідносин у реалізації їх прав та виконанні обов'язків.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010р. № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010. — 2010. — №229-230.
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т.III: Учение о налоге / Кучерявенко Н. П. — Х. : Легас, 2005. — 600 с.
3. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник / М. П. Кучерявенко. — Х. : Право, 2012. — 528 с.
4. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. — Х. : Право, 2011. — Ч. 1. — 704 с.
5. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. — 2010 р. — № 50. — № 50-51. — Ст. 572.
6. Конституція України від 28 червня 1996 року №254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — №30. — Ст. 141.

УДК 347.73

Іванова С.С., здобувач кафедри фінансового права Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

Правове регулювання оподаткування доходів приватних нотаріусів

У статті автор розглядає особливості правового регулювання оподаткування доходів приватних нотаріусів в Україні. Акцентується увага на необхідності розмежування справляння податку з доходів таких осіб та оподаткування їх доходів. Зазначається, що вельми важливим моментом при оподаткуванні доходів приватних нотаріусів є специфічний зв'язок в узгодженні спеціального статусу суб'єкту та об'єкта оподаткування. Проаналізовані норми чинного законодавства України та монографічна література із зазначеної проблематики.

Ключові слова: доходи; механізм оподаткування; приватні нотаріуси; режими оподаткування; суб'єкт податкових правовідносин.

В статье автор рассматривает особенности правового регулирования налогообложения доходов частных нотариусов в Украине. Акцентируется внимание на необходимости разделять взимание налога с доходов таких лиц и налогообложение их доходов. Отмечается, что весьма важным моментом при налогообложении доходов частных нотариусов является специфическая связь в соответствии специального статуса субъекта и объекта налогообложения. Проанализированы нормы действующего законодательства Украины и монографическая литература по данной проблематике.