

ФІНАНСОВЕ ПРАВО



*Наталія Якимчук,
доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка*

УДК 349:346.2

Правові проблеми визначення поняття відокремленого підрозділу юридичної особи, в контексті визнання місцевого бюджету, до якого належить перераховувати податок на доходи фізичних осіб

Однією з перших суттєвих реформ, які розпочалися в Україні і мають позитивні результати, стала реформа міжбюджетних відносин, націлена на фінансову децентралізацію.

В сучасних умовах розвитку України виникає необхідність розширення та зміцнення фінансової бази місцевих органів влади, на які покладено виконання власних та делегованих державою повноважень. Бюджети місцевого самоврядування є відтепер основною ланкою бюджетної системи України та фінансовою основою діяльності органів місцевого самоврядування, а їх кошти є важливим об'єктом власності територіальних громад, в тому числі об'єднаних.

Важливим джерелом надходжень до бюджетів місцевого самоврядування є податок на доходи фізичних осіб, який закріплено у відповідних частках за державним та місцевими бюджетами.

Сьогодні в Україні відбувається реформа бюджетної децентралізації, спрямована на задоволення потреб в доходах бюджетів місцевого самоврядування, з метою забезпечення фінансування всіх завдань, покладених на органи місцевого самоврядування та місцевих програм. Так, було внесено ряд змін до Податкового і Бюджетного кодексів України Законами України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України

щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин» від 28.12.2014 № 71-VIII, «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо особливостей формування та виконання бюджетів об'єднаних територіальних громад» від 26.11.2015 № 837-VIII та іншими з метою запровадження реформи спрямованої на бюджетну децентралізацію та встановлення більшої автономії місцевих бюджетів.

В Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР закріплено, «самостійність місцевих бюджетів гарантується власними та закріпленими за ними на стабільній основі законом загальнодержавні доходи, а також правом самостійно визначати напрямок використання коштів місцевих бюджетів відповідно до Закону» [1].

Зважаючи на те, що фінансові ресурси органів місцевого самоврядування в більшості випадків обмежуються доходами місцевих бюджетів, особливого значення набувають шляхи зміцнення доходної бази, встановлення правових гарантій одержання таких надходжень, забезпечення контролю за такими надходженнями та чітких критеріїв розмежування доходів від податку на дохід фізичних осіб між бюджетами місцевого самоврядування. Сьогодні в законодавстві закріплено два таких критерії: податкова адреса фізичної особи та податкова адреса податкового агента, який нараховує та виплачує дохід фізичним особам, тобто юридичної особи та її відокремлених підрозділів.

Загалом питання доходів місцевих бюджетів та правових засад фінансової самостійності місцевих бюджетів досліджували вітчизняні представники фінансово-правової науки, зокрема Л. К. Воронова, Н. Ю. Пришва, М. П. Кучерявенко, представники економічної науки - О. Д. Василюк, К. В. Павлюк, Л. М. Ба-

бич, І. О. Лютий, В. М. Опарін, В. М. Федосов, С. І. Юрій та інші. Проблеми ж децентралізації бюджетних ресурсів України розкривають у своїх роботах такі вчені як С. А. Буквинський, Д. Василенко, І. М. Габа, Ю. І. Ганущак, Б. М. Данилишин, Н. М. Євтушенко, О. П. Кириленко, Л. О. Лагутіна, Л. В. Лисяк, І. О. Луніна, Ю. О. Набатова, Ю. В. Пасічник, В. М. Русін, О. В. Слобожан, Ю. Л. Субботович, Т. В. Ус, Л. Є. Фурдичко та інші. Напрацьовано багато актуальних пропозицій щодо зміни положень Бюджетного і Податкового кодексів України, проте досить лише окремі з них стосуються питання елементу такого критерію спрямування коштів до місцевого бюджету як визнання податковим агентом відокремленого підрозділу юридичної особи.

Мета статті полягає в розкритті проблем визначення відокремленого підрозділу юридичної особи як податкового агента, відповідального за перерахування податку на доходи фізичних осіб, що має значення бюджетоутворюючого для бюджетів місцевого самоврядування.

Отже, відповідно до пункту 9.3 статті 9 Податкового кодексу України (ПК України) зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України [2]. Важливим є те, що в цьому положенні вжито юридичний термін «зарахування», який за змістом відрізняється від термінів «сплата», який вживається щодо платників податків - фізичних осіб, якщо йдеться про податок на дохід фізичних осіб, а також поняття «перераховується», яке застосовується щодо податкових агентів та банків. Це важливе розмежування ролі кожного із зобов'язаних суб'єктів виконання податкового обов'язку.

Порядок сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб встановлений в статті 168 ПК України, де в пункті 168.1 також зазначено, що «податок, утриманий з доходів

резидентів та нерезидентів, зараховується до бюджету згідно з Бюджетним кодексом України”.

Такий порядок, встановлений в статті 168 ПК України, “застосовується всіма юридичними особами, у тому числі такими, що мають філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що розташовані на території іншої територіальної громади, ніж така юридична особа, а також відокремленими підрозділами, яким в установленому порядку надано повноваження щодо нараховання, утримання і сплати (перерахування) до бюджету податку (далі - відокремлений підрозділ)” (підпункт 168.4.2 ПК України).

Практики та науковці зазначають, що сьогодні існують численні проблеми в частині правильності зараховання до відповідних місцевих бюджетів, та, зокрема бюджетів місцевого самоврядування, податку на доходи фізичних осіб, передусім тих фізичних осіб, які є працівниками відокремлених підрозділів підприємств та організацій і акцентують, що механізм формування доходів місцевих бюджетів при здійсненні реформ і є запорукою її успішності [3].

Слід зазначити, що чинне законодавство передбачає перерахування (сплату) податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів залежно від місця розташування відокремлених підрозділів незважаючи на їх правовий статус (наявність чи відсутність у них права, наданого юридичною особою нараховувати (сплачувати) такий податок). Зокрема, в абзаці другому підпункту 168.4.3 ПК України встановлено, що: 1) у разі якщо відокремлений підрозділ не уповноважений нараховувати (сплачувати) податок на доходи фізичних осіб за такий відокремлений підрозділ, усі обов'язки податкового агента виконує юридична особа; 2) податок на доходи, нарахований працівникам відокремленого підрозділу, перераховується до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

Тут ми бачимо, що законодавець чітко розмежував терміни “перерахування”, яке здійснює податковий агент, та “зараховання” і “розподілення”, які здійснює орган, відповідальний за казначейське обслуговування бюджетних коштів.

Відповідно, в продовження зазначеного в підпункті 168.4.4 ПК України закріплено, що “юридична особа за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням не уповноважених сплачувати податок відокремлених підрозділів, відокремлений підрозділ, який уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) до бюджету податок, за своїм місцезнаходженням одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати належних платникам податку доходів, сплачує (перераховує) суми утриманого податку на відповідні рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів за місцезнаходженням відокремлених підрозділів”.

Саме органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів в установленому Бюджетним кодексом України порядку розподіляють зазначені кошти згідно з нормативами, визначеними Бюджетним кодексом України, та спрямовують такі розподілені суми до відповідних бюджетів (абзац другий підпункту 168.4.4 ПК України).

А юридична особа або її відокремлений підрозділ, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід несуть відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету (підпункт 168.4.7 ПК України).

В свою чергу, в частині другій статті 64 Бюджетного кодексу України (БК України) закріплено, що податок на доходи фізичних осіб, який сплачується (перераховується) податковим агентом - юридичною особою (її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом) чи представництвом нерезидента - юридичної особи, зараховується до відповідного

бюджету за їх місцезнаходженням (розташуванням) в обсягах податку, нарахованого на доходи, що виплачуються фізичній особі [4].

Отже, знову йдеться про юридичну особу чи її відокремлений структурний підрозділ як про податкових агентів. Проте проблема перерахування коштів до відповідних місцевих бюджетів криється в тому, що в законодавстві встановлене право юридичної особи самостійно визначати той чи інший підрозділ відокремленим. І виникають по всій Україні непоодинокі ситуації, коли підрозділи юридичної особи як функціональні, так і відокремлені створені та функціонують на території територіальної громади іншої, ніж місцезнаходження юридичної особи, проте не визначені як відокремлені. Нереєстрація таких підрозділів відокремленими призводить до того, що кошти від податку на дохід фізичних осіб у відповідній частині надходять не до бюджету місцевого самоврядування за місцем розташування такого підрозділу, а до бюджету територіальної громади, а до бюджету реєстрації власне юридичної особи, структурним елементом якої є такий підрозділ.

Так, підпунктом 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 ПКУ передбачено, що поняття «відокремлені підрозділи» для цілей розділу IV ПКУ вживається у значенні, визначеному Господарським кодексом України від 16 січня 2003 року № 436-IV.

Згідно зі ст. 55 Господарського кодексу України суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. При цьому зазначені суб'єкти мають право відкривати свої філії, представництва, інші відокремлені підрозділи без створення юридичної особи.

Статтею 64 Господарського кодексу України (ГК України) визначено порядок організації структури підприємств, відповідно до якої підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо) [5].

Функції, права та обов'язки структурних підрозділів підприємства визначаються положеннями про них, які затверджуються в порядку, встановленому статутом підприємства або іншими установчими документами.

При цьому підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників і штатний розпис.

В статті 64 ГК України закріплено, що «Підприємство має право створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, погоджуючи питання про розміщення таких підрозділів підприємства з відповідними органами місцевого самоврядування в установленому законодавством порядку. Такі відокремлені підрозділи не мають статусу юридичної особи і діють на основі положення про них, затвердженого підприємством. Підприємства можуть відкривати рахунки в установах банків через свої відокремлені підрозділи відповідно до закону.»

Водночас, при створенні підприємством філії, представництва, відділення та інших відокремлених підрозділів питання про розміщення таких підрозділів підприємства необхідно погоджувати з відповідними органами місцевого самоврядування в установленому законодавством порядку. (ч. 4 ст. 64 ГК України). В цьому положенні ми вбачаємо необхідність дерегулювання достатньо встановити обов'язок повідомлення органів місцевого самоврядування про плани

розміщення такого структурного підрозділу на території територіальної громади. В тому разі, якщо природоохоронне або інше законодавство містить обмеження щодо розміщення певного виробництва у населеному пункті, контролюючі органи, яким буде передана така інформація належно відреагують, а якщо законодавством обмежень не встановлено, то припис “погоджуючи питання про розміщення таких підрозділів підприємства з відповідними органами місцевого самоврядування” несе в собі корупціогенні ризики.

Таким чином, створення підрозділів без статусу відокремлених з їх місцезнаходженням відмінним від податкової адреси юридичної особи призводить сьогодні до порушення прав територіальних громад (в тому числі об'єднаних) на надходження до їх бюджетів місцевого самоврядування коштів, що перераховуються як суми податку на доходи фізичних осіб, утриманого з доходу, що нараховується найманим працівникам,

що працюють в такому підрозділі і переважно є членами вказаної територіальної громади.

Відповідно пропонується внести наступні зміни до Господарського кодексу України: частину четверту статті 64 доповнити другим абзацем: “Якщо підрозділ юридичної особи розташовується поза її місцезнаходженням для здійснення всіх або частини її функцій, то він створюється та визначається як відокремлений (функціональний чи виробничий), а відомості про нього включаються до реєстраційної справи юридичної особи Єдиного державного реєстру в порядку, визначеному законом”; 2) в першому абзаці статті 64 слова “погоджуючи питання про розміщення таких підрозділів підприємства з відповідними органами місцевого самоврядування” замінити словами “повідомляючи про створення та розміщення таких підрозділів підприємства відповідні органи місцевого самоврядування”.

Список використаних джерел

1. *Про місцеве самоврядування*: Закон України від 26 травня 1997 р. // ВР України. – 1997. – №24. – Ст. 170.
2. *Податковий кодекс України* від 02.12.2010 р. №2755-VI// Верховна Рада України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/податковий%20кодекс>
3. *Лазутіна Л. О.* Джерела формування місцевих бюджетів сільських територій в умовах децентралізації / Л. О. Лазутіна // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 6. – С. 728-732.
4. *Бюджетний кодекс України* від 08.07.2010 р. № 2456-VI // Верховна Рада України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
5. *Господарський кодекс України* від 16 січня 2003 року № 436-IV// Верховна Рада України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1453809067061883>

Якимчук Н. Я. Правові проблеми визначення поняття відокремленого підрозділу юридичної особи, в контексті визнання місцевого бюджету, до якого належить перераховувати податок на доходи фізичних осіб

В статті досліджено особливості перерахування юридичними особами та їх відокремленими структурними підрозділами податку на доходи фізичних осіб до відповідних місцевих бюджетів, недоліки визначення в законодавстві поняття відокремлених структурних підрозділів та порядку їх створення, а також запропоновано зміни

до законодавства спрямовані на захист прав територіальних громад (в тому числі об'єднаних) на надходження до відповідних бюджетів місцевого самоврядування коштів від сплати податку на доходи фізичних осіб за місцерозташуванням структурного підрозділу

Ключові слова: бюджетна децентралізація, податок на доходи фізичних осіб, відокремлений підрозділ юридичної особи, податкові агенти, бюджети місцевого самоврядування.

Якимчук Н. Я. Правовые проблемы определения понятия обособленного подразделения юридического лица, в контексте признания местного бюджета, в который надлежит перечислять подоходный налог

В статье исследованы особенности перечисления юридическими лицами и их обособленными структурными подразделениями налога на доходы физических лиц в соответствующие местные бюджеты, недостатки определения в законодательстве понятия структурных подразделений и порядка их создания, а также предложены изменения в законодательство направленные на защиту прав территориальных общин (в том числе объединенных) на поступление в соответствующие бюджеты местного самоуправления средств от уплаты налога на доходы физических лиц по месту расположения структурного подразделения

Ключевые слова: бюджетная децентрализация, налог на доходы физических лиц, обособленное подразделение юридического лица, бюджеты местного самоуправления.

Yakimchuk N. Legal problems of definition of the concept of a separate subdivision of a legal entity, in the context of recognition of the local budget, in which it is necessary to transfer income tax

The article examined the peculiarities of transfer by a legal person and their separate structural subdivisions of the personal income tax to the corresponding local budgets, the shortcomings in the definition of the concept of structural subdivisions in the legislation and the procedure for their creation, as well as proposed changes to the legislation aimed at protecting the rights of territorial communities (including united ones) to receive funds from the payment of personal income tax in the relevant local government budgets by location of the structural subdivision

Key words: fiscal decentralization, personal income tax, separate legal entities, tax agents, local government budgets.