

8. Про охорону прав на промислові зразки: Закон України № 815-IX від 21.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3688-12#Text>

Пригоцький В.А., кандидат юридичних наук,
доцент кафедри бізнесу і права,
Вінницький інститут Університету «Україна»

ЩОДО ДЕЯКИХ АСПЕКТІВ ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ФОПІВ

REGARDING SOME ASPECTS OF TAXATION OF IMPORT TRANSACTIONS OF SOLE PROPRIETORS

Анотація. У теорії податкового права виділяють два критерії, що визначають податковий обов'язок платника – принцип резидентства і принцип територіальності. Ці принципи у повній мірі відповідають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб. Принципова відмінність між цими двома критеріями полягає в тому, що в резидентських податках суб'єкт визначає об'єкт оподаткування, а в територіальних, навпаки, — об'єкт оподаткування визначає того суб'єкта, який буде його сплачувати.

Ураховуючи цей факт у пропонованій статті розглядається вплив правосуб'єктності податкових агентів у частині оподаткування податком на додану вартість на порядок оподаткування операцій із ввезення товарів на територію України. Також наголошується на системному зловживанні податковою службою України правом на тлумачення податкових норм.

У контексті предмету статті акцентується на тому, що поняттю «суб'єкт оподаткування» близьке поняття – «носіє податку». Цей суб'єкт існує у зв'язку з перекладанням тягаря податкового навантаження із платника податків за іншу, уповноважену особу. Таку «Іншу особу» Податковий кодекс визначає окремого платника – податкового агента. Це – новація податкового закону.

Отже, дефініція «носіє податку» є значно ширшим за поняття «суб'єкта податку».

Носієм податку на додану вартість є особа, яка є кінцевим споживачем (покупцем) товару, у ціну якого включено цей податок. Аналогічний висновок можна зробити і щодо кінцевого чи роздрібного покупця товарів під час оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Територіальний принцип оподаткування означає, що оподатковуються доходи особи, які були отримані в межах кордонів держави. Цей принцип застосовується в основному до непрямих податків і має прямий вплив на оподаткування деяких оподатковуваних операцій податком на додану вартість. Ця теза має безпосереднє відношення до імпорту товарів при оподаткуванні.

Розглянувши поставлені питання зроблено висновок, що для того щоб не погіршувати ситуацію потрібно, окрім формування стабільного та збалансованого податкового законодавства, спростувати адміністрування оподаткування та не спотворювати законодавство в угоду наповнення бюджету.

Ключові слова: суб'єкт оподаткування, податковий агент, правосуб'єктність, принцип справедливості, носієм податку на додану вартість, деліктоздатність, територіальний принцип оподаткування.

Abstract. This article reviews an effect of a legal capacity and competence of tax agents in the part of value-added taxation on the taxation procedure of transactions in imported goods to Ukraine. More specifically it concentrates on the systematic excessive use of the right of State Fiscal Service of Ukraine to interpret taxation rules.

In the context of the subject matter of the article, it is emphasized that the concept of «the subject of taxation» is close to the concept - «carrier of tax». This entity exists in connection with shifting the burden of taxation from a taxpayer to another authorized person. This «Other Person» Tax Code defines an individual taxpayer. This is an innovation in the tax law.

Therefore, the definition of «tax carrier» is much broader than the concept of «the subject of taxation».

The person who is the end consumer (buyer) of the product, the price of which is included in this tax, is the carrier of value added tax. A similar conclusion can be drawn regarding the final or retail purchaser of goods when taxed on personal income.

In tax law theory, there are two criteria that determine the tax liability of the payer - the principle of residence and the territorial principle. These principles are fully consistent with the value-added taxation. The fundamental difference between the two criteria is that, in resident taxes, the entity defines the object of taxation and, in territorial ones, the object of taxation determines the entity that will pay it.

The territorial principle of taxation means that the income of a person received within the borders of the state is taxed. This principle applies mainly to indirect taxes and has a direct impact on the taxation of certain taxable transactions with value added tax. This thesis is directly related to the taxation of imported goods.

Considering the questions raised, the conclusion is that in order to avoid the aggravation of the situation, in addition to the formation of stable and balanced tax legislation, it is necessary to simplify the administration of taxation and not to distort the legislation in order to fill the budget.

Keywords: subject of taxation, tax agent, legal entity, principle of justice, carrier of value-added tax, tort, territorial principle of taxation.

Постановка проблеми. Відсутність легально закріпленого поняття правосуб'єктності не означає, що його не існує і воно не використовується у податковому законодавстві. При цьому відсутність такого визначення має певні негативні наслідки зокрема під час оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ) імпорту фізичних осіб підприємців.

Зміст дефініції «правосуб'єктність» у юридичній літературі висвітлене широко і якісно. На сьогодні воно не складає ніяких труднощів для його розуміння та застосування. Зокрема питання правосуб'єктності розглядається перш за все як юридична загальна можливість особи, як юридичної так і фізичної, бути учасником «юридичного обігу» у суспільстві та державі. Загальновідомо, що ця можливість включає у себе три основні елементи: правоздатність, дієздатність та деліктоздатність.

У контексті ст. 91 «Цивільна правоздатність юридичної особи» та ст. 92 «Цивільна дієздатність юридичної особи» Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) варто звернути увагу, що відправною крапкою для розуміння цих категорій для юридичної особи є аналоги

правових норм статей 25 «Цивільна правоздатність фізичної особи» та 30 «Цивільна дієздатність фізичної особи» ЦКУ щодо фізичної особи. Зокрема, в ЦКУ закріплено визначення правоздатності та дієздатності, що отримали найбільшу підтримку в цивілістичній доктрині.

Разом із цим наука цивільного права віддає пріоритет вивченню категорії «правосуб'єктність» у контексті дослідження проблематики правового статусу фізичних осіб, залишаючи майже без достатньої уваги питання виникнення, зміни та припинення її у юридичних осіб. Лише окремі праці цивілістів можна зарахувати до тієї категорії наукових робіт, які висвітлюють проблематику.

Походження терміну «правоздатності» як частини правосуб'єктності не пов'язується з позитивним правом, оскільки правоздатність це специфічна невід'ємна властивість особи, яка у неї з'являється у момент народження чи створення і яка забезпечуватиме її природне право на життя чи на існування. Правоздатність є природною здатністю людини чи наданою позитивним правом юридичній особі властивістю мати загальні права і обов'язки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Зазначеному питанню приділяли свою увагу науковці С.М. Братусь, Л.К. Воронова, А.В. Бризгаліна, Т.Д. Даценко Н.В. Козлова, О.І. Кобелянська, О.М. Козиріна, Ю.О. Костенко, М.О. Трофімов та інші.

Мета. Метою статті є огляд проблемних питань правосуб'єктності фізичної особи – податкового агента, як особливого суб'єкта податкового процесу. При цьому особливий інтерес становить спеціальна правосуб'єктність фізичної особи-підприємця під час оподаткування ПДВ операцій ввезення товарів на митну територію України.

Виклад основного матеріалу. Принцип публічної мети стягнення податків полягає у тому, що податки встановлюються з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади і повинні мати суспільний характер. Держава не може мати потреби, відмінні від потреб суспільства, і витратити податкові надходження на інші цілі.

Суб'єкт оподаткування – це особа, яка має юридичний обов'язок сплатити податок за рахунок власних коштів чи коштів інших осіб.

Поняттю «суб'єкт оподаткування» близьке поняття – «носій податку». Це поняття існує у зв'язку з економічною можливістю перекладання тягара податку із суб'єкта оподаткування, тобто особи, що сплачує податок за іншу особу [1].

Носій податку – це особа, яка тягар оподаткування здійснює в остаточному підсумку, тобто по завершенню процесів перекладання податку фактично його сплачує.

Наприклад, суб'єктами акцизного (непрямого) податку у вигляді надбавки до ціни, є юридичні особи, що виробляють й реалізують підакцизний товар, наприклад тютюнові вироби, пальне. Ці особи зобов'язані вирахувати суму акцизного податку і перерахувати її в бюджет. Акциз включається в ціну підакцизного товару, але не виділяється в ній. А відтак покупець цього товару в складі ціни товару оплачує й акциз. Якщо покупець не перепродує товару, а споживає його, він не може відшкодувати собі сплачену суму акцизу. Цей кінцевий споживач і є носієм акцизу.

Носієм податку на додану вартість є особа, яка є кінцевим споживачем (покупцем) товару у ціну якого включено цей податок. Аналогічний висновок можна зробити і щодо кінцевого чи роздрібного покупця товарів під час оподаткування податком на доходи фізичних осіб. Оскільки податкове законодавство України передбачає сплату податку не тільки самостійно платником податків, але й шляхом утримання податку з джерела виплати, яким виступає особа, що нараховує (виплачує, надає) платникові податків дохід або кошти.

Об'єкт оподаткування – це ті юридичні факти (дії, події), які обумовлюють обов'язок суб'єкта заплатити податок з реалізації товару (робіт, послуг); увезення товару на митну територію; володіння майном; здійснення операції купівлі-продажу цінних паперів; вступ у спадщину; одержання прибутку [2, с. 60].

Під правоздатністю платника податку, мається на увазі здатність суб'єкта мати певні права і обов'язки. Так, Кучерявенко М.П. визначає податкову правоздатність як передбачену нормами податкового права, здатність мати права та обов'язки щодо сплати податків, тобто можливість особи бути учасником податкових правовідносин. Зміст цього виду правоздатності складає сукупність прав та обов'язків, які суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства. А наявність податкової дієздатності дозволяє учасникові правовідносин своїми законними вольовими діями реалізовувати належні йому права й виконувати покладені на нього обов'язки. Іншими словами, податкова дієздатність – це передбачена нормами податкового права здатність суб'єкта своїми діями створювати і реалізовувати права й обов'язки. Податковою деліктоздатністю визнається здатність особи відповідати за порушення норм права [7, с. 56].

Разом із цим обов'язок сплатити податок за рахунок власних коштів не означає, що платник податків повинен сплатити податок безпосередньо, тобто зі свого рахунку або готівкою. Від імені платника податків податок може бути сплачений і іншою особою (представником), якщо при цьому дотримується податкові норми щодо погашення зобов'язань саме особи у якої виник об'єкт оподаткування. При цьому не слід ототожнювати із платниками податків тих осіб, на яких відповідно до закону покладений обов'язок розраховувати, утримувати й перераховувати в бюджет податок з доходів фізичних осіб, ПДВ, акцизний податок тощо, виплачуваних цими особами платникам податків. Таких осіб називають податковими агентами.

У контексті сказаного відмітимо, що однією з істотних новацій законодавства стала поява інституту податкових агентів. Згадування про них міститься в різних нормативно-правових актах. Зокрема, визначення податкових агентів містилося у п. 6.5 і 10.1 Закону про ПДВ [3], п. 1.15 Закону про ПДФО [4], ст. 1 Декрету КМУ про акцизний збір [5], та міститься ст. 18 «Податкові агенти» чинного Податкового кодексу [8] (далі – ПКУ).

Зокрема, відповідно до статті 18 ПКУ, податковим агентом визнається особа, на яку ПКУ покладає обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Наприклад, відповідно до пп. 14.1.180 ПКУ податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб – це юридична особа (у т.ч. її підрозділи), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які зобов'язані:

- нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі;
- вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам;
- нести відповідальність за порушення норм ПКУ;

Найчастіше податковими агентами є підприємства, які мають договірні відносини з іноземними, роботодавці чи особи, що виплачують дохід на користь платника. При цьому використання інституту податкових агентів можливо за декількома видами податків, але не виключно: 1) при сплаті податку з доходів фізичних осіб податковими агентами виступають підприємства, установи, організації, приватні підприємці, які здійснюють виплату доходів

фізичним особам; 2) при сплаті податку на прибуток підприємств іноземними юридичними особами, де податкові агенти виступають українські підприємства й організації, які здійснюють виплату доходів іноземним юридичним особам; 3) при сплаті акцизного податку та ПДВ.

Відносно новим є статус податкового агента при сплаті акцизного податку та ПДВ. А от щодо сплати ПДФО законодавство відносини податковий агент – носій податку розглядало давно.

Названа стаття 18 «Податкові агенти» ПКУ указує, що податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені ПКУ для платників податків. Тобто, правосуб'єктність податкового агента повністю співпадає з правосуб'єктністю платника податків.

Законодавче поняття платника ПДВ, міститься у ст. 180 «Платники податку» р. V. «Податок на додану вартість» ПКУ, відповідно до якої такими платниками вважаються особи, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку, або плану провадити господарську діяльність і реєструється добровільно платником цього податку [6].

У теорії податкового права виділяють два критерії, що визначають податковий обов'язок платника – принцип резидентства і принцип територіальності. Ці принципи у повній мірі відповідають оподаткуванню податком на додану вартість. Принципова відмінність між цими двома критеріями полягає в тому, що в резидентських податках суб'єкт визначає об'єкт оподаткування, а в територіальних, навпаки, – об'єкт оподаткування визначає того суб'єкта, який буде його сплачувати.

Відповідно до принципу резидентства держава поширює свою податкову юрисдикцію на всі доходи осіб, що мають постійне місцеперебування в даній державі, у тому числі й на доходи, отримані із джерел, що перебувають за межами даного держави. Територіальний принцип означає, що оподатковуються доходи особи, які були отримані в межах кордонів держави. Цей принцип застосовується в основному до непрямих податків і має прямий вплив на оподаткування деяких оподатковуваних операцій податком на додану вартість.

Зокрема, податковий кредит з ПДВ звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг і складається із сум податків, нарахованих платником податку по ставці, установленій п. 193.1 ПКУ, протягом такого звітного періоду, зокрема, у зв'язку з ввезенням товарів і/або необоротних активів на митну територію України. При цьому для визначення права на податковий кредит принципове значення мають відносини власності й порядок реалізації власності, які визначають Конституція і ЦКУ.

ЦКУ у ст. 318 «Суб'єкти права власності» визначає тих осіб, які є суб'єктами права власності, а саме осіб, які відповідно до ст. 2 «Учасники цивільних відносин» є учасниками цивільних правовідносин. Посилаючись на це визначення ДФС України в консультації від 31.05.18 № 2394/С/99-99-13-01-02-14/ПК робить висновок, що фізична особа-підприємець не є суб'єктом права власності, а тому при імпорті товару хоча ця особа і має право на податковий кредит при цьому повинна нарахувати податкові зобов'язання за п. 188.1 ст. 188 «Порядок визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг» ПКУ [8].

Аналогічний підхід ДФС висловила і щодо операції по внесенню фізичною особою-підприємцем рухомого майна (транспортного засобу) в статутний капітал юридичної особи: консультація «Про порядок оподаткування ПДВ» від 19.02.18 № 668/6/99-99-15-03-02-15/ПК. А у листі «Щодо деяких питань ведення податкового обліку фізичними особами - платниками податку на додану вартість» від 28.04.15 № 4000/Б/99-99-17-02-02-14 ДФС

указала, що «майно фізичної особи-підприємця не може бути внеском до статутного капіталу господарського товариства».

Реалізація обов'язку (щодо сплати податку), визначеного в п. 188.1 ПКУ фіскальна служба України у розглядуваному випадку тлумачить як поставку товарів фізичною особою-підприємцем самій собі, тобто особі без підприємницького статусу. Первинні документи для цього не складаються, але податкова накладна повинна бути виписана як на неплатника ПДВ.

З такою фіскальною позицією ДФС України погодитись неможливо, оскільки підстав для такого додаткового нарахування ПКУ не містить. Зокрема п. 188.1 ПКУ визначає базу оподаткування при поставці товарів/послуг, а не визначає окремий вид поставки, який вигадує ДФС. Адже розглядати постачання ввезеного товару самому собі серйозно неможливо.

У даному випадку спеціальною податковою правосуб'єктністю володіє фізична особа-підприємець, яка використовує своє майно в господарській діяльності.

Ми вважаємо, що декларований в ПКУ принцип справедливості буде порушено, якщо оподаткування імпорту фізичних осіб-підприємці буде будуватись за версією ДФС України без урахування спеціального правового статусу фізичних осіб та спеціальної правосуб'єктності фізичної особи-підприємця.

Це пояснюється тим, що відповідно до ч. 1 ст. 52 «Цивільно-правова відповідальність фізичної особи-підприємця» ЦКУ (та ст. 128 Господарського кодексу) фізична особа-підприємець відповідає за зобов'язаннями пов'язаними з підприємницькою діяльністю, усім своїм майном, крім майна, на яке згідно із законом не може бути звернено стягнення.

Висновки. Як відомо, існує певна межа, за якої підвищення ставок і кількості податків матиме зворотний ефект – зменшення надходжень до державної скарбниці. Аналогічна межа існує і щодо зловживання правами основним податковим органом держави – ДФС України. Мета такої фіскальної позиції ДФС зрозуміла – це наповнення бюджету. Проте, якщо така позиція ДФС не зовсім відповідає закону, а часто, як у наведеному прикладі просто йому суперечить, то терпіння платників закінчується їх переходом до тіньового сектору економіки із використанням податкової оптимізації, яка порушує податкове законодавство. На це негативне явище указує сама ДФС у листі «Щодо аналізу господарської діяльності платників податків у 2018 році, зокрема в частині здійснення експортних операцій» від 28.01.19 № 2559/7/99-99-12-03-01-17. Зокрема, одним із елементів аналізу суб'єктів господарювання під час аналізу буде встановлення спеціальної правосуб'єктності учасників господарської операції.

Таким чином, для того щоб не погіршувати ситуацію потрібно, окрім формування стабільного та збалансованого податкового законодавства, спростувати адміністрування оподаткування та не спотворювати законодавство в угоду наповнення бюджету.

З урахуванням сказаного для унеможливлення зловживання правом при тлумаченні податкового закону пропонуємо доповнити ст. 14 ПКУ пунктом 14.1.278 наступного змісту: «спеціальною правосуб'єктність фізичної особи підприємця під час імпорту товарів полягає у т.ч. у наявній у цієї особи прав та обов'язків, які передбачені законом для самої фізичній особі, яка має статус фізичної особи підприємця».

Список використаних джерел

1. Пепеляев С.Г. Основы налогового права. М.: Инвест Фонд, 1995. 496 с.
2. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М.:

Юридическая литература, 1973. 360 с.

3. Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР. *Офіційний вісник України*. 1997. № 18.

4. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р. № 889-IV. *Офіційний вісник України*. 2003. № 28.

5. Про акцизний збір: Декрет Кабінету Міністрів від 26 грудня 1992 року № 18-92. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 10. С. 82.

6. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року. *Голос України*. 2010. № 229.

7. Кучерявенко Н.П. Налоговое право Украины. Х.: Легас, 2004. 488 с.

8. Індивідуальна податкова консультація ДФС «Щодо формування податкового кредиту з ПДВ при здійсненні операцій з ввезення на митну територію України транспортних засобів (сідельних тягачів)» від 31.05.18 № 2394/С/99-99-13-01-02-14/ПК. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/gfsu/schodo-formuvannya-podatkovogo-1037506.html>.

9. Індивідуальна податкова консультація ДФС «Щодо аналізу господарської діяльності платників податків у 2018 році, зокрема в частині здійснення експортних операцій» від 21.01.19 № 2559/7/99-99-12-03-01-17: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/gfsu/schodo-analizu-gospodarsykoyi-1042145.html>.