

УДК 336.225.678
DOI <https://doi.org/10.32837/npuola.v24i0.638>

В. А. Пригоцький

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У КОНТЕКСТІ ПРАВОСУБ'ЄКТНОСТІ ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ

Постановка проблеми. Правосуб'єктність у юридичній літературі висвітлена широко і якісно. Сьогодні це поняття не становить жодних труднощів для розуміння та застосування. Питання правосуб'єктності розглядається перш за все як загальна юридична можливість особи, як юридичної, так і фізичної, бути учасником «юридичного обігу» у суспільстві. Загальновідомо, що ця можливість включає, як відомо, у себе 3 основні елементи: правоздатність, дієздатність та деліктоздатність.

Разом із указаним відсутність легально закріпленого поняття правосуб'єктності юридичних та фізичних осіб не означає, що його не існує і воно не використовується у цивільному законодавстві. 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.

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 невіддільна 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 негативною чи позитивною здатністю людини чи юридичної особи мати права й обов'язки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Із заявленого питання правосуб'єктності у контексті оподаткування фізичних осіб представляють інтерес роботи С.М. Братуся, Л.К. Воронової, А.В. Бризгаліна, Т.Д. Даценко

Н.В. Козлової, О.І. Кобелянської, О.М. Козиріна, Ю.О. Костенко, М.О. Трофімова та інших. У роботах названих спеціалістів серед іншого присвячена увага регулюванню окремого питання податкового права у частині впливу правосуб'єктності платника податку на виконання ним обов'язку щодо сплати податкових платежів.

Метою статті є огляд проблемних питань правосуб'єктності особи – податкового агента як особливого суб'єкта податкового процесу. При цьому особливий інтерес становить правосуб'єктність податкового агента – юридичної особи щодо оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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.

Складниками питання оподаткування доходів фізичних осіб є такі теоретичні дефініції, як податкова правосуб'єктність, податкова правоздатність, податкова дієздатність, податковий резидент, податковий агент.

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

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

Наприклад, суб'єктами акцизного податку, непрямого податку у вигляді надбавки до ціни є юридичні особи, що виробляють й реалізують підакцизний товар. Ці особи зобов'язані вирахувати суму акцизу і перерахувати її в бюджет. Акциз включається в ціну підакцизного товару, але не виділяється в ній. А отже, 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 доходи фізичних осіб є фізична особа, яка отримує дохід від іншої особи.

З аналогічним висновком можна погодитись і щодо кінцевого чи роздрібного покупця товарів під час оподаткування ПДВ. 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 зумовлюють 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, М.П. Кучерявенко визначає подат-

кову 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 дотримуються податкові приписи. 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 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 тому числі 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 винятково: 1) під час сплати податку з доходів фізичних осіб податковими агентами виступають підприємства, установи, організації, приватні підприємці, які здійснюють

виплату доходів фізичним особам; 2) під час сплати податку на прибуток підприємств іноземними юридичними особами, де податковими агентами виступають українські підприємства й організації, які здійснюють виплату доходів іноземним юридичним особам; 3) під час сплати акцизного податку та ПДВ.

Відносно новим є статус податкового агента під час сплати акцизного податку та ПДВ. А от щодо сплати ПДФО, то 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 податку з доходів фізичних осіб міститься у ст. 162 «Платники податку» р. IV. «Податок на доходи фізичних осіб» ПКУ, відповідно до якої такими платниками вважаються резиденти, що одержують доходи як на території України, так і за її межами, і нерезиденти, які одержують доходи з джерелом походження на території України. Як бачимо, податок з доходів фізичних осіб засновано на принципі поділу платників на резидентів і нерезидентів. Такий підхід до класифікації платників є традиційним і використовується в багатьох країнах [6].

Подібним чином закріплюється поняття платника податку з доходів фізичних осіб і в законодавстві Російської Федерації. Так, згідно зі ст. 207 Податкового кодексу РФ платниками податку з доходів фізичних осіб визнаються фізичні особи, що є податковими резидентами Російської Федерації, а також фізичні особи, які одержують доходи від джерел у Російській Федерації і не є податковими резидентами Російської Федерації.

У теорії податкового права виділяють два критерії, що визначають податковий обов'язок платника – принцип резидентства і принцип територіальності. Ці принципи повною мірою 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 урахувати під час оподаткування.

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 цієї держави. Територіальний принцип означає, що оподатковуються доходи особи, які були отримані в межах кордонів держави. Цей принцип застосовується в основному до непрямих податків, якими є ПДВ та акцизний податок.

Ставка ПДФО щодо оподаткування нарахованих (отриманих) доходів становить 18% бази оподаткування. У ПКУ застосовується принцип єдиної ставки податку за винятком, коли застосовується менший розмір ставки. Усі вказані випадки визначені у ст. 167 «Ставки податку» ПКУ. Зокрема, ставка податку може становити 5% (167.2) та 0% (167.3).

При цьому закон не диференціює різні ставки оподаткування до розміру доходу платника податку (об'єкт ПДФО). Різні ставки застосовуються до різних видів доходу, що визначено у ст. 167 «Ставки податку».

Такий підхід до прямого оподаткування індивідуальних доходів не повною мірою відповідає принципу справедливості, що декларується у п. 4.1.6 ст. 4 «Основні засади податкового законодавства України» ПКУ

Ми вважаємо, що декларований принцип справедливості в оподаткуванні буде дотриманий, якщо у ПКУ оподаткування фізичних осіб буде здійснено за прогресивною шкалою ставок, що застосовується у багатьох країнах. Так, серед держав – членів ЄС найвищі прогресивні ставки податку мають Данія – 52%, Швеція – 56%, Нідерланди – 52%, Австрія – 50%, Німеччина – 47%.

З 1993 р. у нашій державі застосовували прогресивну шкалу оподаткування – ставка податку з доходів фізичних осіб варіювала в межах 10–40%. Однак у 2004 р. відбулися зміни в системі оподаткування, наслідком яких стало запровадження пропорційної системи. Спочатку ставка податку становила 13%, а з 2007 р. зросла до 15%, а у 2015 – до 18%.

Висновки. Як відомо, є певна межа, за якої підвищення ставок і кількості податків матиме зворотний ефект – зменшення надходжень до державної скарбниці. Для того щоб не погіршувати ситуацію, потрібно окрім формування стабільного та збалансованого податкового законодавства спрощувати їх адміністрування. І хоча прогресивна шкала прямого оподаткування можливо і не є спрощенням, але досягнення соціальної справедливості майже завжди компенсує певні складнощі в деяких елементах податку.

Отже, ми вважаємо, що реалізація на практиці іноземного досвіду у частині прогресивного прямого оподаткування фізичних осіб сприятиме якнайшвидшому переходу до нової справедливої системи оподаткування, а це дало б поштовх зміцненню соціального складника системи податків узагалі.

З урахуванням сказаного пропонуємо встановити прогресивну шкалу податкових ставок для доходів фізичних осіб із кроком 10–15%, починаючи із 10 %, та верхньою межею ставки – 45% від розміру об'єкту оподаткування.

Література

1. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие. Под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : Инвест Фонд, 1995. 496 с.
2. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. Москва : 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. Налоговое право Украины : учебное пособие / под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2004. 488 с.

А н о т а ц і я

Пригоцький В. А. Проблемні питання оподаткування фізичних осіб у контексті правосуб'єктності податкових агентів. – Стаття.

У цій статті розглядається взаємозалежність та співвідношення правосуб'єктності податкових агентів та оподаткування фізичних осіб.

Розглядається дефініція правоздатності як властивість особи мати права та нести обов'язки, що визначаються законом та є специфічною властивістю юридичних осіб. Указується на специфічність правоздатності у галузі податкових відносин і зокрема її особливість для податкових агентів.

Цю особливість розглянуто з огляду на засади справедливості, як обов'язкову умову існування системи оподаткування. При цьому взято до уваги, що принципи резиденства та територіальності під час сплати податків безпосередньо впливає на визначення об'єкту податку та його суб'єктного складу.

За текстом розглядаються деякі особливості податкових агентів як осіб, на яких покладено обов'язок розраховувати, утримувати і перераховувати до бюджету податок з доходів фізичних осіб, ПДВ, акцизний податок тощо. Разом із цим податкові агенти не ототожнюються із платниками податків, тобто особами, які безпосередньо мають об'єкти оподаткування.

Так, наголошується, що у визначених законом випадках податкові агенти – це фактично посередники між бюджетом держави та платником, який має об'єкт оподаткування. Для виконання цієї функції податкові агенти застосовують податкові ставки, указані у податковому кодексі. Зокрема, ставка податку на доходи фізичних осіб для оподаткування нарахованих (отриманих) доходів становить 18% до бази оподаткування. У податковому кодексі застосовується принцип єдиної ставки податку, за винятком, коли застосовується менший розмір ставки. Усі вказані випадки визначені у ст. 167 «Ставки податку» ПК України. Зокрема, ставка податку може становити 5% та 0%.

При цьому закон не диференціює різні ставки оподаткування до розміру доходу платника податку. Різні ставки застосовуються до різних видів доходу, що визначено у ст. 167.

Розглянувши поставлені питання, зроблено висновок, що для досягнення соціальної справедливості бажано ввести прогресивну шкалу оподаткування для фізичних осіб, які мають доходи значно вищі за середні по державі. Така шкала може компенсувати певні складнощі в деяких елементах оподаткування.

Ключові слова: податковий закон, податкові правовідносини, суб'єкт оподаткування, податковий агент, правосуб'єктність, принципи резиденства та територіальності.

S u m m a r y

Pryhotskyi V. A. The problematic issues of the taxation of individuals in the context of the legal personality of the tax agents. – Article.

This article discusses the interdependence and correlation between the legal personality of tax agents and the taxation of individuals.

The definition of legal capacity is considered as the property of a person to have rights and to carry out duties that are defined by law and are a specific property of legal persons. The specificity of legal capacity in the field of tax relations, and in particular its peculiarity for tax agents, is indicated.

This feature is considered in the light of the principles of fairness as a prerequisite for the existence of a tax system. It is taken into account that the principles of residence and territoriality in the payment of taxes directly affect in determining the object of the tax and its subject composition.

The text covers some of the features of tax agents, such as those charged with the obligation to calculate, withhold and transfer to the budget the personal income tax, VAT, excise tax and more. At the same time, tax agents are not identified with taxpayers, that is, persons with direct taxation.

It is highlighted that revenue agents are actually intermediaries between the government's balance sheet and the taxpayer who has got an object of assessed taxation in ascertained by statute cases. The revenue agents apply the tax rates specified in the tax code for performing this function. In particular, the private customers' income tax rate for tax assessment of accrued (earned) revenue is 18% of a tax assessment base. The principle of identical rate of tax is applied in the tax code with the exception of the cases when the smaller rate of taxation is

applied. All the above mentioned cases are specified in Art.167 "The rates of tax assessment" Tax Code of Ukraine. In particular, the rate of tax assessment can be 5% and 0%.

Herewith there is no differentiation in various rates of tax assessment and the level of revenue of a taxpayer in the Legislation. Various rates of tax assessment are applied to different types of revenue that is specified in Art.167.

Considering the questions raised, it is concluded that in order to achieve social justice it is desirable to introduce a progressive taxation scale for individuals who have incomes far above the national average. Such a scale can compensate for certain difficulties in some elements of taxation.

Key words: tax law, tax relations, taxable entity, tax agent, legal personality, residence and territoriality principles.