

ОЛЕНДЕР І. Я.

доктор юридичних наук
суддя Верховного Суду в Касаційному
адміністративному суді

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.3.77>

ВНУТРІШНЄ ПОДВІЙНЕ ОПОДАТКУВАННЯ: ПІДСТАВИ ВИНИКНЕННЯ, ЗМІСТ ТА НАСЛІДКИ

У статті проаналізовано механізм внутрішнього подвійного оподаткування в Україні, зокрема оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців податком на доходи фізичних осіб. Зазначено, що основним інструментом цього податку є застосування інституту податкового агентства, що відповідає за утримання податку при виплаті доходу, якщо статус фізичної особи-підприємця не підтверджено. Документом, що підтверджує цей статус, є копія свідоцтва про державну реєстрацію відповідно до закону. Відзначено важливість збереження інформації в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань.

Досліджено також суперечливий характер нормативного закріплення військового збору, який, хоча має обов'язковий характер, відрізняється від податків своєю природою. Викладено, що військовий збір сплачується до завершення реформи Збройних Сил України і не має ознак умовності або індивідуальної відплатності, що характерне для податків і зборів. Також проаналізовано механізм уникнення подвійного оподаткування при виплаті доходу фізичній особі-підприємцю, яка є платником єдиного податку. Зазначено, що такі платники звільняються від обов'язку нарахування податків на доходи фізичних осіб відповідно до спрощеної системи оподаткування, що регулюється Податковим кодексом України.

Крім того, обґрунтовано, що виплата передоплати під час загального режиму оподаткування перед відвантаженням товарів, що реалізуються під єдиним податком, не впливає на об'єкт оподаткування за рахунок відповідності до вимог бухгалтерського обліку. Наголошено на потребі удосконалення правового регулювання податку на додану вартість, що може призводити до спірних ситуацій через особливості віднесення податкового кредиту. Дослідження показує, що уникнення подвійного нарахування вимагає чіткої взаємодії між стандартами бухгалтерського обліку та податковим законодавством.

Ключові слова: оподаткування, податок, податково-правовий статус, реєстр платників податків, збір, оподаткування, облік, податкове законодавство.

Olender I. Ya. Internal double taxation: causes of occurrence, content and consequences

The article analyzes the mechanism of internal double taxation in Ukraine, focusing on the taxation of income of individual entrepreneurs by personal income tax. It is noted that the primary instrument of this tax is the application of the tax agent institute, responsible for withholding tax on income payments if the status of the individual entrepreneur is not confirmed. The document confirming this status is a copy of the state registration certificate according to the law. The importance of maintaining information in the Unified State Register of Legal Entities, Individual Entrepreneurs, and Public Formations is emphasized.



The conflicting nature of the regulatory fixation of military duty is also examined, which, although mandatory, differs from taxes in its nature. It is explained that military duty is paid until the completion of the Armed Forces of Ukraine reform and does not have signs of conditionality or individual payment characteristics typical for taxes and fees. The mechanism of avoiding double taxation when paying income to individual entrepreneurs who are single tax payers is also analyzed. It is noted that such taxpayers are exempt from the obligation to withhold taxes on income of individuals according to the simplified tax system regulated by the Tax Code of Ukraine.

Furthermore, it is argued that advance payments under the general taxation regime before shipment of goods subject to a single tax do not affect the tax object due to compliance with accounting requirements. Emphasis is placed on the need to improve the legal regulation of value-added tax, which may lead to contentious situations due to peculiarities of tax credit allocation. The study demonstrates that avoiding double taxation requires clear interaction between accounting standards and tax legislation.

Key words: *taxation, tax, tax-legal status, taxpayer registry, duty, accounting, tax legislation.*

Одним із проявів внутрішнього подвійного оподаткування є оподаткування податком на доходи фізичних осіб такої категорії платників, як фізичні особи-підприємці. Механізм цього податку передбачає застосування інституту податкового агентства. Окрім безпосередньо фізичних осіб-резидентів та нерезидентів обов'язок з його сплати покладається на податкових агентів, які можуть бути як фізичними особами, так і особами юридичними. При цьому подвійність оподаткування полягає в утриманні податку податковим агентом при здійсненні виплати доходу фізичній особі у випадку, коли податковому агенту невідомо про її статус фізичної особи-підприємця, із подальшою необхідністю оподаткування отриманого доходу фізичною-особою підприємцем на загальній системі оподаткування.

Відповідно до норм п. 177.8 ст. 177 Податкового кодексу України суб'єкт господарювання або самозайнята особа під час нарахування або виплати фізичній особі - підприємцю доходу від здійснення нею підприємницької діяльності не утримують цей податок у джерела виплати, якщо такою фізичною особою – підприємцем надано документи, що підтверджують такий статус. Отримання та зберігання цих документів у джерела виплати фактично звільняє його від виконання агентських функцій у таких випадках.

Документом, що підтверджує статус фізичної особи-підприємця, може бути копія свідоцтва про її державну реєстрацію відповідно до закону як суб'єкта підприємницької діяльності. Ця інформація міститься у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань. Відомості, що містяться в реєстрі, є відкритими і загальнодоступними. Виключення становлять реєстраційні номери облікових карток платників податків та паспортні дані платників, які відмовились від використання індивідуального податкового номеру платника податків. Порядок надання відомостей з цього реєстру регулюється ст. 11 Закону України від 15 травня 2003 року N 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань». [1] За їх надання стягується плата.

Виходячи з цього, для запобігання виникненню подвійного оподаткування при виплаті доходу фізичній особі-підприємцю на загальній системі оподаткування вона має надати юридичним особам та фізичним особам - підприємцям, з якими має господарські відносини (фактичному джерелу доходу), копію документа про державну реєстрацію фізичної особи – підприємця. При цьому обов'язково потрібно зазначити у цьому документі види діяльності відповідно до КВЕД. [2]

Внутрішнє подвійне оподаткування може виникнути за аналогічних наведеним вище обставинам при реалізації обов'язку зі сплати військового збору. Варто наголосити, що цей



платіж характеризується суперечливою природою через низку факторів. По-перше, він має безумовний характер. За нормами п. 6.2 ст. 6 Податкового кодексу України збором визнається обов'язковий платіж, при сплаті якого передбачається отримання його платниками спеціальної вигоди або вчинення на користь таких осіб юридично значимих дій суб'єктами (органами місцевого самоврядування або державними органами). Військовий збір умовності не має, тому що єдиною підставою його сплати є поява об'єкта оподаткування. Такий порядок виникнення податкового обов'язку є характерним для податків, а не для зборів.

По-друге, вказане у ст. 6 Податкового кодексу України визначення збору окрім ознаки умовності містить ознаку індивідуальної відплатності зборів (отримання його платниками спеціальної вигоди або вчинення на користь таких осіб юридично значимих дій суб'єктами). Натомість механізм судового збору не має і такої ознаки, адже згідно із положеннями ст. 29 Бюджетного кодексу України він повністю поступає до державного бюджету України. [3]

По-третє, цей платіж має тимчасовий характер, що перебачено п. 16.1 Перехідних положень Податкового кодексу України. Закріплено, що цей платіж сплачується до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України. [4] Такий нормативний припис свідчить не тільки про тимчасовий характер, а й про умовність відміни такого платежу.

Нарешті, по-четверте, викликає непорозуміння закріплення військового збору у Перехідних положеннях Податкового кодексу України. Складові системи оподаткування закріплюються у статтях 9-10 Податкового кодексу України (загальнодержавні та місцеві податки і збори відповідно), але законодавець у них не вказав про існування військового збору. Подібний підхід законодавця до регулювання військового збору порушує також один із принципів податкового законодавства, закріплений у ст. 4 Податкового кодексу України – принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів. Він передбачає визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку, чого не зроблено у випадку закріплення військового збору. Очевидно, це може поставити під сумнів законність цього платежу.

Дещо інша ситуація із подвійним оподаткуванням виникає у випадку, коли дохід виплачується податковим агентом фізичній особі-підприємцю, яка скористалась спеціальним режимом оподаткування і є платником єдиного податку. Подвійне оподаткування може виникнути через неналежну реалізацію порядку підтвердження такого статусу.

Відповідно до положень п.п. 165.1.36 ст. 165 Податкового кодексу України до складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу платника податку не включається дохід фізичної особи - підприємця, з якого сплачується єдиний податок згідно із спрощеною системою оподаткування. Схожий припис міститься у ст. 297 Податкового кодексу України, яка встановлює особливості нарахування, сплати та подання звітності з окремих податків і зборів платниками єдиного податку. Відповідно до норм цієї статті платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку. [4] Факт отримання доходу у результаті господарської діяльності платника підтверджується відповідним кодом економічної діяльності, що міститься у реєстрі платників єдиного податку.

Принципова відмінність механізму уникнення подвійного оподаткування у цій ситуації полягає у процедурі підтвердження відомостей про платника єдиного податку, адже їх реєстрація згідно із положеннями ст. 299 Податкового кодексу України здійснюється шляхом внесення відповідних записів до окремого реєстру – реєстру платників єдиного податку. Обов'язок із ведення цього реєстру, підтримання актуальності інформації, що у ньому міститься, покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. До нього вносяться відомості про фізичну особу - підприємця - платника єдиного податку, зокрема прізвище, ім'я, по батькові; реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і мають відповідну відмітку у паспорті); податкова



адреса суб'єкта господарювання; місце провадження господарської діяльності; ставка єдиного податку та група платника податку; дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування; дата реєстрації; види господарської діяльності (п. 299.7 ст. 299 Податкового кодексу України) [4].

Отже, для уникнення подвійного оподаткування платник має отримати документ, що підтверджує його правовий статус єдиного податку із зазначенням низки відомостей з цього реєстру. Чинне українське законодавство встановлює право платника безоплатно та безумовно отримати у контролюючому органі за місцем податкової адреси витяг з реєстру платників єдиного податку. За закріпленою п. 299.9 ст. 299 Податкового кодексу України процедурою отримання витягу з реєстру платників єдиного податку строк його надання для зареєстрованих платників не перевищує одного робочого дня з моменту надходження запиту. Форму запиту, з якою платнику єдиного податку необхідно звернутися для отримання витягу, встановлено Наказом Міністерства фінансів України Про затвердження форм заяви про застосування спрощеної системи оподаткування, розрахунку доходу за попередній календарний рік, запиту про отримання витягу з реєстру платників єдиного податку та витягу з реєстру платників єдиного податку від 16.07.2019 р. № 308[5]. Нажаль, на даний момент передбачена можливість отримати витяг з реєстру платників єдиного податку лише у приміщенні контролюючого органу, адже він особисто вручається платнику податків в контролюючому органі за його податковою адресою. Можливість отримання його в електронному кабінеті платника податків ще не реалізована.

Характеризуючи оподаткування із застосуванням спеціальних податкових режимів потрібно звернути увагу на випадки застосування подвійної ставки податку, що не є проявами подвійного оподаткування. Йдеться про особливості правового механізму єдиного податку, яким передбачено низку випадків оподаткування за подвійними ставками (п. 293.5 ст. 293 Податкового кодексу України). Такі розміри ставок застосовуються у трьох випадках: 1) до суми перевищення граничного обсягу доходу для поточної групи платника; 2) у разі застосування платником єдиного податку іншого способу розрахунків, ніж встановлений у Главі 1 Розділу XIII Податкового кодексу України; 3) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, що не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування. [4]

Відносини на межі режиму усунення внутрішнього подвійного оподаткування можуть виникати при зміні загального режиму оподаткування на спрощений режим із застосуванням єдиного податку. Із підвищенням граничного обсягу доходів платників єдиного податку третьої групи до 7 млн. грн. цей режим оподаткування став більш привабливий для осіб, що раніше не могли ним скористатися. При цьому потрібно звернути увагу на декілька принципів моментів, які можуть у разі зміни режиму оподаткування призводити до виникнення подвійного оподаткування.

Варто наголосити на необхідності правильного урахування та відображення «перехідних» операцій платників при зміні режиму оподаткування й застосуванні права скористатися спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності. Йдеться про часовий розрив між фактами оплати та поставки товару, що обумовлює необхідність диференціації двох ситуацій: а) відвантаження товару – перехід на єдиний податок – оплата; б) оплата – перехід на єдиний податок – відвантаження товару. Розглянемо їх більш детально через призму можливості виникнення подвійного оподаткування.

У першому випадку відвантаження товару передує реалізації процедури зміни режиму оподаткування та переходу на сплату єдиного податку. За цих умов застосуванню підлягають положення п. 292.11 ст. 297 Податкового кодексу України, якими визначено різновиди доходу, що не включаються до оподатковуваного єдиним податком. Відповідно до п.п. 292.11.6 та 292.11.7 ст. 297 не включаються до доходу, що оподатковується єдиним податком суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених або поставлених у період сплати інших податків і зборів, а також суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств. [4]



При характеристиці доходу у даному разі необхідно звернутися до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», п. 8 якого встановлено, що дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі обов'язкової наявності чотирьох умов: а) можливість достовірного визначення суми доходу; б) передача покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних із правом власності на продукцію (товар, інший актив); в) відсутність подальшого управління та контролю за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами) підприємством; г) впевненість у тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені. [6]

Виходячи з наведеного аналізу потрібно констатувати визнання підприємствами під час відвантаження товарів покупцям доходу від реалізації. При цьому вони впливають на визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. За цих обставин повторно не буде оподатковуватися після переходу на сплату єдиного податку отримання коштів в оплату за такі товари. Додаткових дій, спрямованих на усунення подвійного оподаткування, робити у такому випадку не потрібно.

Інші правові наслідки матиме зворотня ситуація, коли передоплату платник отримує під час знаходження в рамках загального режиму оподаткування, а відвантаження товару відбувається після його зміни на спрощений режим із сплатою єдиного податку. Спираючись на положення (стандартів) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» потрібно констатувати, що сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг) не визнається доходами (п. 6.3 П(С)БО 15 "Дохід"). [6] Таким чином отримання навіть стовідсоткової передоплати не впливає на впливає на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств, тому що вона не впливає на фінансовий результат за результатами бухгалтерського обліку.

За таких умов застосуванню підлягають положення абз. 4 п. 292.3 ст. 292 Податкового кодексу України. Вони передбачають включення до суми доходу платника єдиного податку третьої групи за звітний період вартості реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата у період сплати інших податків і зборів. [4] У цьому разі операція не буде оподатковуватися єдиним податком.

Недосконалість правового регулювання в Україні податку на додану вартість можуть призводити до спірних ситуацій, пов'язаних із подвійним оподаткуванням. Одна з них обумовлена особливостями пропорційного віднесення сум податку до складу податкового кредиту. Посадові особи контролюючих органів можуть наполягати на одночасному застосуванні норм п. 198.5 та 199.1 Податкового кодексу України і подвійного нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість за цими нормами при експорті окремих груп товарів.

За нормами п. 198.5 Податкового кодексу України ПКУ платник податку має нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до п. 189.1 цього Кодексу. При цьому на нього покладається обов'язок зі складання не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних зведеної податкової накладної за товарами або послугами, необоротними активами. Цей обов'язок покладається як на платника у випадку призначення товарів (послуг, необоротних активів) для їх використання в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до положень ст. 197 та підрозд. 2 Перехідних положень Податкового кодексу України, міжнародних договорів тощо. [4]

Водночас за нормами п. 199.1 Податкового кодексу України у випадках, коли придбані або виготовлені товари (послуги, необоротні активи) використовуються в оподатковуваних операціях частково, платник податку має нарахувати податкові зобов'язання виходячи з визначеної відповідно до п. 189.1 цього Кодексу бази оподаткування й скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати зведену податкову накладну в ЄРПН на загальну суму частки сплаченого або нарахованого податку під час їх придбання або виготовлення. [4] Така частка має відповідати частці використання таких товарів (послуг, необоротних активів) в неоподатковуваних операціях.



Список використаних джерел:

1. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 31-32. Ст. 263.
2. Загальнодоступний інформаційно – довідковий ресурс. Інформаційно – довідниковий департамент ДПС. URL: <http://zir.sfs.gov.ua/#> (дата звернення: 29.04.2020).
3. Бюджетний кодекс України: Закону України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50-51. Ст. 572.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-17. Ст. 112
5. Про затвердження форм заяви про застосування спрощеної системи оподаткування, розрахунку доходу за попередній календарний рік, запиту про отримання витягу з реєстру платників єдиного податку та витягу з реєстру платників єдиного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 16.07.2019 р. № 308. *Офіційний вісник України*. 2019. № 81. Ст. 2782.
6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. *Офіційний вісник України*. 1999. № 50. Ст. 2503.

