



*Донец Т. А.,
здобувач,
Національний університет ДПС України*

СПІВВІДНОШЕННЯ ЗАГАЛЬНОГО ТА СПРОЩЕНОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ СПРАВЛЯННІ ПОДАТКУ З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Залишається неврегульованим питання оподаткування суми перевищення виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) суб'єктів малого підприємництва над граничним розміром, установленим Указом Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [4] (далі – Указ), яке утворилося в останньому кварталі перебування на єдиному податку. З одного боку, обов'язок платника єдиного податку подати заяву про перехід на загальну систему оподаткування з наступного кварталу за тим, у якому відбулося порушення умов перебування на спрощеній системі оподаткування, означає, що до настання строку виконання цього обов'язку (тобто до початку наступного кварталу) особа залишається платником єдиного податку. У свою чергу, перебування суб'єкта малого підприємництва у статусі платника єдиного податку унеможливує застосування до нього інших правил оподаткування. Отже, податкові зобов'язання за іншими податками такому суб'єкту не можуть бути нараховані. З іншого боку, створюється підґрунтя для зловживань окремими недобросовісними платниками єдиного податку. Ці зловживання можуть полягати в одержанні сум, що значно перевищують граничні розміри для платників єдиного податку, які при цьому не можуть бути належним чином оподатковані.

Водночас боротьба зі зловживаннями може в деяких випадках порушити права і законні інтереси добросовісних платників єдиного податку, що припустилися порушень перебування на спрощеній системі оподаткування з об'єктивних причин (як-от неочікуване зростання ціни товарів, що ними реалізується, у тому числі внаслідок девальваційних процесів тощо). Загалом аналіз судової практики дозволяє виділити суперечливість позицій податкового органу в такій категорії спорів. У деяких податкових роз'ясненнях Державної податкової адміністрації України було визнано, що платник єдиного податку, що порушив умови перебування на спрощеній системі оподаткування, повинен сплачувати податки на загальних підставах лише з наступного кварталу за тим, у якому відбулося порушення (наприклад, пункт 14 листа Державної податкової адміністрації України від 30 грудня 2005 року № 26268/7/16-1117 «Про деякі питання справляння податку на додану вартість» [2]). Разом із тим у багатьох випадках податкові органи нараховують податкові зобов'язання тим суб'єктам спрощеної системи оподаткування, які перевищили встановлений розмір граничної виручки вже в тому податковому періоді, у якому допущено таке перевищення. З урахуванням наведеного видається за необхідне прийняття спеціального Закону з питань застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва, який урегулював би найпоширеніші спірні ситуації навколо розглядуваного питання, або відобразити відповідні положення у Податковому кодексі України [1].

Положеннями статті 1 Указу передбачено, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджується, зокрема, для фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і в трудових відносинах з якими, урахувавши членів їхніх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. гривень.

Отже, реалізація права суб'єкта малого підприємництва на запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності залежить від виконання останнім установлених Указом вимог. При цьому єдиний податок сплачується виключно з доходів, одержаних фізичною особою-суб'єктом підприємницької діяльності з додержанням вимог Указу, зокрема, якщо виручка платника єдиного податку за рік не перевищує 500 тис. гривень. Водночас порушення умов за-

провадження спрощеної системи оподаткування, визначених статтею 1 Указу, у тому числі перевищення граничного обсягу виручки за рік, є юридичним фактом, який унеможливило застосування до суб'єкта малого підприємництва правил оподаткування, передбачених для платників єдиного податку. Приписами статті 6 Указу та Податкового кодексу України [1] визначено, що суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником податку на доходи фізичних осіб, оскільки вказаний податок сплачується ним у складі єдиного податку. Відповідно до статті 2 цього Указу фізична особа, зареєстрована як платник єдиного податку, сплачує такий податок за ставкою, встановленою місцевими радами за місцем державної реєстрації платника, залежно від виду його діяльності. При цьому лише за умов додержання приписів зазначеного Указу доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладаються єдиним податком, не входять до складу сукупного оподатковуваного доходу за підсумками звітного року такого платника податку й осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань як самого платника податку, так і осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, ураховуючи членів його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Зважаючи на викладене, несплата податку на доходи фізичних осіб, як це передбачено для платників єдиного податку, можлива лише в разі дотримання суб'єктом малого підприємництва умов перебування на спрощеній системі оподаткування. Зазначене стосується також і відповідності граничного обсягу виручки платника єдиного податку розмірам, визначеним Указом. Згідно зі статтею 5 Указу в разі порушення вимог, установлених статтею 1 цього Указу, платник єдиного податку повинен перейти на загальну систему оподаткування, обліку та звітності починаючи з наступного звітного періоду (кварталу). Водночас зазначений Указ не містить положень, які б регулювали питання оподаткування сум, що перевищують граничний обсяг виручки, встановлений законодавцем. За таких обставин оподаткування доходів, отриманих платником єдиного податку з порушенням умов перебування на спрощеній системі оподаткування, повинне здійснюватися із застосуванням правил загальної системи оподаткування.

Отже, надавати правову оцінку висновкам податкової інспекції про наявність підстав для нарахування суб'єкту малого підприємни-

цтва – платнику єдиного податку – податкових зобов’язань з податку на доходи фізичних осіб із сум, що перевищують граничний обсяг виручки, необхідно з урахуванням загальних принципів, закріплених у Конституції України, Податковому кодексі України [4] та Законі України «Про систему оподаткування» [5], якими встановлювалися та визначаються засади податкових відносин в Україні.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
2. Про деякі питання справляння податку на додану вартість: лист Державної податкової адміністрації України: від 30.12.2005 р. № 26268/7/16-1117 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.
3. Про систему оподаткування: закон України: від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
4. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва: указ Президента України: від 03.07.1998 р. № 727/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 27. – С. 1.