

УДОСКОНАЛЕННЯ ГАЛУЗЕЙ НАЦІОНАЛЬНОГО ПРАВА ТА ЗАКОНОДАВСТВА

ФІНАНСОВЕ ТА БАНКІВСЬКЕ ПРАВО

УДК 347.73

В. А. Виноградоваспірант
Класичний приватний університет

СПІРНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ КОМПЕНСАЦІЙНИХ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ, ПРИЗВАНИМ НА ВІЙСЬКОВУ СЛУЖБУ ПІД ЧАС МОБІЛІЗАЦІЇ

Розглянуто особливості оподаткування окремих видів доходів фізичних осіб, зокрема компенсаційних виплат з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу під час мобілізації на особливий період. Визначено сучасні проблеми, що виникають під час справляння податку на доходи фізичних осіб у разі оподаткування таких виплат, та надано практичні рекомендації щодо їх вирішення.

Ключові слова: податок на доходи фізичних осіб, об'єкт оподаткування, середній заробіток працівників, відшкодування компенсаційних виплат, мобілізація.

I. Вступ

Конституційним обов'язком держави є утвердження та дотримання закріплених чинним законодавством соціальних стандартів, що передбачають реалізацію державної політики, спрямованої на створення умов, які забезпечують достатній життєвий рівень, вільний і всебічний розвиток людини як найвищої соціальної цінності, її життя і здоров'я, честі та гідності. Відповідно до Конституції України прийнято ЗУ „Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей”, який визначив основні засади державної політики у сфері соціального захисту військовослужбовців та членів їх сімей, надав гарантії військовослужбовцям в економічній, соціальній, політичній сферах.

Сьогодні Україна переживає нелегкий час і збільшилася кількість людей, які потребують державної допомоги, зокрема з боку соціальних установ. До найуразливіших категорій населення, які першочергово потребують соціальної підтримки, можна віднести сім'ї мобілізованих та учасників антитерористичної операції (далі – АТО), – вони потребують додаткових соціальних гарантій, зокрема щодо поліпшення фінансово-матеріального стану.

Впродовж АТО прийнято низку розпорядчих документів, якими передбачено конкретні заходи щодо соціального захисту учасників АТО та членів їх родин. Для підтримки соціального захисту осіб прийнято ЗУ „Про внесення змін до деяких законодавчих

актів України щодо забезпечення проведення мобілізації” [1]; видано Наказ Президента України „Про додаткові заходи щодо соціального захисту учасників антитерористичної операції”, відповідно до якого Кабінету Міністрів України наказано розробити законопроект про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо посилення відповідальності керівників підприємств, установ, організацій за недодержання вимог законодавства щодо збереження за працівниками, призваними на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, місця роботи, посади і виплати заробітку [2].

Незважаючи на певні соціальні гарантії, спостерігається неузгодженість норм чинного законодавства, яке призводить до зменшення доходу, отриманого у вигляді середнього заробітку на підприємстві, в установі, організації, особи, яку призвано на службу під час мобілізації, що обумовлює актуальність обраної теми.

II. Постановка завдання

Метою статті є висвітлення сучасних проблем, що виникають від час справляння податку на доходи фізичних осіб при оподаткуванні компенсаційних виплат з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу під час мобілізації на особливий період та надання практичних рекомендацій щодо їх вирішення.

III. Результати

Проблеми визначення ролі й місця в податковій системі податку на доходи фізичних осіб, а також особливостей його справляння досліджували: А. Бризгалін, Л. Воронова, Н. Воротіна, О. Головашевич, О. Гор-

бунова, М. Карасьова, Ю. Костенко, І. Криницький, М. Кучерявенко, О. Орлюк, Н. Пришва, М. Піскотін, О. Покатаєва, Л. Савченко, В. Федоров. Але проблема оподаткування компенсаційних виплат, що надаються мобілізованим особам, – нова і потребує подальшого дослідження.

Відповідно до ст. 119 Кодексу законів про працю України (далі – КЗпП України), за працівниками, яких призвано на службу під час мобілізації, на особливий період у разі виникнення кризової ситуації, що загрожує національній безпеці, зберігаються місце роботи, посада і середній заробіток на підприємстві, в установі, організації [3]. Аналогічна норма міститься у ч. 3 ст. 39 ЗУ „Про військовий обов'язок і військову службу”, де конкретизовано, що середній заробіток на підприємстві, в установі, організації, незалежно від підпорядкування та форм власності зберігаються за працівником не більше одного року [4].

У ст. 119 КЗпП України чітко конкретизовано, що виплата грошового забезпечення здійснюється за рахунок коштів Державного бюджету України. Підставою для цього є норма, зазначена у п. 3 ст. 8 ЗУ „Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей” [5].

У березні 2015 р. затверджено „Порядок виплати компенсації підприємствам, установам, організаціям у межах середнього заробітку працівників, призваних на строкову військову службу, військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період або прийнятих на військову службу за контрактом у разі виникнення кризової ситуації, що загрожує національній безпеці, оголошення рішення про проведення мобілізації та (або) введення воєнного стану, а також працівникам, які були призвані на військову службу під час мобілізації, на особливий період та які підлягають звільненню з військової служби у зв'язку з оголошенням демобілізації, але продовжують військову службу у зв'язку з прийняттям на військову службу за контрактом” [6], відповідно до якого такі виплати здійснюються за рахунок і в межах асигнувань, передбачених у Державному бюджеті за програмою 2501350 „Компенсація підприємствам, установам, організаціям у межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період”.

Частиною „и” пп. 165.1.1 п. 165.1 ст. 165 ПК України передбачено, що сума грошової допомоги, що надається фізичним особам, призваним на військову службу у зв'язку з мобілізацією, відповідно до Закону України „Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей”, та/або компенсаційні виплати з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних

на військову службу під час мобілізації на особливий період – не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку [7].

У квітні 2014 р. ДФС України видано Лист № 8720/6/99-99-17-03-03-15 „Про розгляд листа”, в якому вказано, що сума середнього заробітку працівників, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період є базою нарахування податку на доходи фізичних осіб, причиною чого є відсутність порядку відшкодування таких компенсаційних виплат з бюджету [8]. Хоча з таким твердженням Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) не можливо погодитись.

Згідно з абз. 5 п. 1 ст. 87 БК України, видатки на національну оборону здійснюються з Державного бюджету України [9]. На жаль, у ЗУ „Про Державний бюджет України на 2016 рік” не передбачено фінансування видатків за програмою 2501350 [10], що саме і створює умови для тлумачення норм пп. 165.1.1 п. 165.1 ст. 165 ПК України ДФС України щодо визнання такої компенсації об'єктом оподаткування.

На сьогодні Міністерства спільно з Міністерством фінансів України виступило з ініціативою внесення змін до ЗУ „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення оборонно-мобілізаційних питань під час проведення мобілізації” [11] щодо розробки чіткого механізму відшкодування таких компенсаційних виплат, проте це питання залишається невирішеним.

Зазначено, що листи ДФС не мають ознаки нормативно-правового акту, вони є лише підзаконним нормативно-правовим актом, відповідно до ПК України, мають інформаційний або розпорядчий характер, є індивідуальною консультацією, наданою окремому платнику. Листи ДФС роз'яснюють питання оподаткування та застосування окремих норм ПК України.

Крім того ПК України не містить норми, яка б надавала право ДФС України надавати роз'яснення податкового законодавства. Згідно із ст. 147 Конституції України, право офіційного тлумачення законів України надано лише Конституційному Суду. Можна зробити висновки, що Листи ДФС надають лише неофіційне тлумачення роз'яснення змісту і мети правових норм та містять положення, що доповнюють або розширюють норми ПК України, а отже, не мають юридичної сили.

Враховуючи те, що Листи ДФС не є нормативно-правовими актами, а нормами ПК України не встановлено залежності порядку оподаткування виплат від фактичного отримання компенсації або фактичного здійснення відповідних видатків з Державного

бюджету, можна зробити висновки, що компенсаційні виплати з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу під час мобілізації на особливий період, не можуть бути об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

На сьогодні вже існує судова практика з цього приводу. Так, 18 лютого 2015 р. ухвалено рішення Житомирського апеляційного адміністративного суду, згідно з яким суд першої інстанції дійшов правильного висновку, що Дубенська ОДПІ, відраховуючи із заробітної плати працівника, якого було мобілізовано, та якому було виплачено компенсацію в межах середнього заробітку, податок на доходи фізичних осіб, діяла не в межах повноважень та не в спосіб, визначений чинним законодавством України. Колегія суддів зазначає, що відсутність чітко визначеного порядку відшкодування компенсаційних виплат із бюджету в межах середнього заробітку мобілізованих працівників та відсутність у Державному бюджеті України коштів, передбачених на виплату зазначених компенсацій, не є підставами для визнання об'єктами оподаткування таких виплат [12].

Чернігівським окружним адміністративним судом було визнано помилковим твердження ДФС, що до бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб не включають лише суми, перераховані підприємству з бюджету [13].

Так, у пп. 165.1.1 п. 165.1 ст. 165 ПУ України відсутня норма, що вказує на залежність виключення з об'єкта оподаткування суми компенсаційних виплати з бюджету в межах середнього заробітку від наявності самого факту: закладені такі кошти до Державного бюджету на поточний рік чи ні.

Крім того, п. 3 ст. 8 ЗУ „Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей” зазначено, що виплата матеріальної допомоги в розмірі середньої місячної заробітної плати за останнім місцем роботи здійснюється за рахунок коштів Державного бюджету, відповідно до порядку, який встановлює Кабінет Міністрів України [5]. Такий Порядок був затверджений Постановою КМУ від 04.03.2015 р. № 105 [6]. Але, якщо проаналізувати визначення поняття „порядок”, яке надає Міністерство юстиції України, то порядок – це акт, який встановлює механізм реалізації прав та обов'язків фізичних і юридичних осіб, процедуру застосування нормативно-правового акту та умови провадження певної діяльності [14]. Отже „порядок” може лише вказувати на механізм реалізації таких виплат, гарантії яких зазначені у ст. 119 КЗпП України, відповідно до якої його прийнято. Отже, процедурні питання щодо здійснення таких виплат

не можуть впливати на віднесення компенсаційних виплат до об'єкта оподаткування.

Щодо самозайнятих осіб, які використовували або ні працю найманих робітників, призваних на військову службу під час мобілізації, то ЗУ „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення оборонно-мобілізаційних питань під час проведення мобілізації” [15] чітко визначений механізм оподаткування їх компенсаційних виплат, точніше, такі особи під час особливого періоду, визначеного Законом України „Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію”, звільняються від обов'язку нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб на весь період їх військової служби. Крім того, вони звільняються й від обов'язку подання податкової звітності за цим податком. Отже, законодавець вирішив питання щодо оподаткування самозайнятих осіб – фізичних осіб – підприємців, які провадять незалежну професійну діяльність.

Часткова норма щодо звільнення від сплати податків та зборів мобілізованих осіб-підприємців міститься у п. 3 ст. 39 ЗУ „Про військовий обов'язок і військову службу”, але з уточненням: якщо така особа не здійснює підприємницьку діяльність у період проведення мобілізації.

На нашу думку, оподаткування компенсаційних виплат, що здійснюють підприємства, є некоректним. Адже фізична особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність, відповідно до п. 18.1 ст. 18 ПК України, є податковим агентом, на якого покладається обов'язок з обчислення, утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб до відповідного бюджету. Підприємство, організація, установа, які здійснюють виплати в межах середнього заробітку працівника мобілізованим особам за всіма ознаками, також є податковими агентами, які здійснюють утримання податку з доходу платника податку.

Так можна стверджувати про порушення принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство, зокрема принципу рівності усіх платників перед законом, який передбачає недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України) [7].

Спостерігаємо неоднозначність тлумачення норм права, що дає підстави звернути увагу на пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, в якому закріплено серед принципів податкового законодавства – принцип презумпції правомірності рішень платника податку. Враховуючи норми п. 56.21 ст. 56 ПК Украї-

ни, передбачено у разі існування норми ПК України чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі цього Кодексу, які суперечать одне одному та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, – прийняття рішення саме на користь платника податків.

Отже, є можливість застосувати саме цей принцип та звільнити від оподаткування такого платника податку.

IV. Висновки

Проведене дослідження особливостей оподаткування компенсаційних виплат з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу під час мобілізації на особливий період, вказує на суперечності щодо справляння податку на доходи фізичних осіб, зокрема визнання в якості об'єкта оподаткування вище вказаних видів доходів, що обумовлює необхідність вирішення цієї проблеми на законодавчому рівні. Вважаємо доцільним внести зміни до ч. "и", пп. 165.1.1 п. 165.1 ст. 165 ПК України щодо конкретизації механізму оподаткування таких виплат і викласти в такій редакції:

165.1. До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включаються такі доходи:

165.1.1 сума державної та соціальної матеріальної допомоги,....., у тому числі (але не виключно):

и) сума грошової допомоги (у тому числі в натуральній формі), що надається фізичним особам або членам їхніх сімей (діти, дружина, батьки), військовослужбовцям, призваним на військову службу за призовом у зв'язку з мобілізацією, відповідно до Закону України "Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей", та/або компенсаційні виплати з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, незалежно від того, чи передбачені у державному бюджеті видатки за бюджетною програмою 2501350 "Компенсація підприємствам, установам, організаціям у межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період" на поточний рік.

Список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 08.07.2010 р. №2456-VI. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Кодекс законів про працю України [Електронний ресурс] : Закон УРСР від 10.12.1971 р. № 322-VIII. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
3. Мінсоцполітики роз'яснює порядок компенсації з держбюджету витрат на зарплатню мобілізованим [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.mlsp.gov.ua/labour/control/uk/publish/article?art_id=177339&cat_id=107177.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Порядок виплати компенсації підприємствам, установам, організаціям у межах середнього заробітку працівників, призваних на строкову військову службу, військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період або прийнятих на військову службу за контрактом у разі виникнення кризової ситуації, що загрожує національній безпеці, оголошення рішення про проведення мобілізації та (або) введення воєнного стану, а також працівникам, які були призвані на військову службу під час мобілізації, на особливий період та які підлягають звільненню з військової служби у зв'язку з оголошенням демобілізації, але продовжують військову службу у зв'язку з прийняттям на військову службу за контрактом [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 04.03.2015 р. № 105. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1052015-%D0%BF>.
6. Постанова Чернігівського окружного адміністративного суду [Електронний ресурс] від 13.05.2015 р. справа № 825/1361/15-а. – Режим доступу: <http://law.dt-kt.com/?p=3090>.
7. Про вдосконалення порядку державної реєстрації нормативно-правових актів у Міністерстві юстиції України та скасування рішення про державну реєстрацію нормативно-правових актів [Електронний ресурс] : Наказ Мін'юста України від 12.04.2005 р. № 34/5. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0381-05>.
8. Про військовий обов'язок і військову службу [Електронний ресурс] : Закон України від 25.03.1992 р. № 2232-XII. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2232-12>.
9. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо забезпечення проведення мобілізації [Електронний ресурс] : Закон України від 27.03.2014 р. № 1169-VII. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1169-18>.
10. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення оборонно-мобілізаційних питань під час проведення мобілізації [Електронний ресурс] : Закон України від 20.05.2014 р.,

- № 1275-VII. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1275-18/paran14#n14>.
11. Про Державний бюджет України на 2016 р. [Електронний ресурс]: Закон України від 25.12.2015 р., № 928-VIII. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/928-19>.
12. Про додаткові заходи щодо соціального захисту учасників антитерористичної операції [Електронний ресурс]: Указ Президента України від 18.03.2015 р. № 150/2015. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/150/2015>.
13. Про розгляд листа [Електронний ресурс]: Лист ДФС України від 24.04.2015 р.
- № 8720/6/99-99-17-03-03-15. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5630-8720.html>.
14. Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей [Електронний ресурс]: Закон України від 20.12.1991 р. № 2011-XII. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2011-12/print1455647957688090>.
15. Ухвала Житомирського апеляційного адміністративного суду [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://law.dt-kt.com/?p=1303>.

Стаття надійшла до редакції 30.10.2015.

Виноградов В. А. Спорные вопросы налогообложения налогом на доходы физических лиц компенсационных выплат работникам, призванным на военную службу по мобилизации

Исследованы особенности налогообложения отдельных видов доходов физических лиц, в том числе компенсационных выплат из бюджета в пределах среднего заработка работников, призванных на военную службу по мобилизации на особый период. Определены современные проблемы, возникающие во время взимания налога на доходы физических лиц в случае налогообложения таких выплат, и даны рекомендации по их решению.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, объект налогообложения, средний заработок работников, возмещение компенсационных выплат, мобилизация.

Vinogradov V. Controversial Issues of Personal Income Taxation of Private Customers on Compensatory Payments for Workers, Called Up for Military Service During Mobilization

The research of peculiarities of taxation of certain types of personal income, including compensation payments from the budget within the average earnings of workers called up for military service during the mobilization in times of crisis has been conducted.

It's indicated that the rules of the Tax Code of Ukraine provide for exclusion from the list of income that is the object of taxation of personal income above the specified compensation. But the State Fiscal Service of Ukraine published a letter stating that the sum of the average earnings of workers called up for military service during the mobilization in times of crisis is the basis of calculation of tax on personal income due to the absence of compensation for such compensation payments from the budget.

It was established that today there is law practice to resolve disputes concerning the absence of a clearly defined procedure of compensation payments from the budget within the average earnings of mobilized workers and absence of the State Budget of Ukraine funds provided for the payment of these compensations and it's not the reason for their recognition as the object of tax payments.

The existence of controversy over the collection of tax on personal income, including the recognition as the object of taxation above mentioned types of income has been proved and explained. Thus, there's a need to address this issue at the legislative level. The following amendments have been proposed to Part. "And" p. 165.1.1, p. 165.1, p. 165 of the Tax Code of Ukraine regarding the clarification of the mechanism of such payments taxation.

Key words: income tax, the object of taxation, the average earnings of workers, compensation payments compensation, mobilization.