

Кукурudz P.O.

ст. викладач кафедри адміністративного та господарського права юридичного факультету ЗНУ

УДК: 336. 228. 34: 342. 743: 343. 359. 2

Кукурudz T.Yu.

студентка юридичного факультету ЗНУ

ЧИ МАЄ ТОВАРНА БІРЖА СТАТУС ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ВІД ПРОДАЖУ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ?

Із запровадженням нового порядку оподаткування доходів фізичних осіб Законом України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003 року змінилися правила оподаткування найбільш поширених категорій доходів (таким як від відчуження об'єктів нерухомості, транспортних засобів, спадщини тощо), запроваджено нові інститути, раніше не відомі законодавству, про оподаткування з доходів фізичних осіб. Недостатньо чітке нормативне врегулювання зазначених питань, а також брак правозастосовчої практики призводять до невідомо значного трактування одних і тих самих положень законодавства платниками податків та податковими органами, виникнення непосидючих спорів щодо застосування відповідних правових норм, зростання кількості адміністративних позовів щодо визнання нечинними рішень податкових органів, поширення правових конфліктів між податківцями та платниками податків.

Одним з положень нового закону, яке викликає значну кількість розбіжностей, є правила щодо оподаткування доходів від відчуження рухомого майна, зокрема транспортних засобів. Транспортні засоби становлять особливий різновид рухомого майна, регулювання обігу якого має значні особливості. Вони визначаються положеннями численних законів (Цивільний кодекс України, Закон України "Про дорожній рух", "Про транспорт", "Про автомобільний транспорт") та ще більш численних підзаконних актів (Правила ввезення транспортних засобів на територію України, Правила державної реєстрації та обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів та мотомопедів, Правила роздрібної торгівлі транспортними засобами і номерними агрегатами, Правила дорожнього руху тощо).

Відповідно до зазначених нормативних актів транспортні засоби підлягають державній реєстрації, встановленій спеціальний порядок реалізації повноважень власника, таким як володіння, користування та розпорядження. Власники транспортних засобів - юридичні та фізичні особи або їх представники (далі - власники) зобов'язані зареєструвати їх протягом 10 днів після придбання або митного оформлення, чи тимчасового ввезення на територію України, або виникнення обставин, що є підставою для внесення змін до реєстраційних документів. Експлуатація транспортних засобів, не зареєстрованих у підрозділах ДАІ, а також без номерного знака "Транзит" забороняється.

Ринок транспортних засобів є одним з найбільш ємних, рентабельних та привабливих. Отже, правове регулювання оподаткування доходів від відчуження транспортних засобів, з огляду на усе вищенаведене, є постійно актуальним предметом наукового дослідження.

Висока ціна, яка часом може перевищувати вартість об'єкта нерухомості, висока оборотоздатність, значна поширеність транспортних засобів, що має виражену тенденцію до зростання, лише додають значущості усім законодавчим особливостям, пов'язаним з правовим статусом транспортних засобів.

Основними джерелами одержання фізичними особами доходів від операцій з транспортними засобами є цивільно-правові договори, на підставі яких на відповідних засадах право власності на транспортний засіб переходить від фізичної особи до іншої особи.

Відповідно до п. 8 Правил державної реєстрації та обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів та мотомопедів, затверджених постановою Кабінету Міністрів

України від 07.09.1998 р. №1388 (далі - Правила державної реєстрації транспортних засобів) правомірність придбання транспортних засобів, складових частин, які мають ідентифікаційні номери, підтверджується документально, скріпленими підписом відповідної посадової особи і печаткою, виданими суб'єктами підприємницької діяльності, які реалізують транспортні засоби та видають довідки-рахунки, митними органами, судами, нотаріусами, органами соціального захисту населення, підприємствами-виробниками транспортних засобів та підрозділами ДАІ, а також угодами, укладеними на товарних біржах.

Оподаткування доходів фізичних осіб, одержаних від операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна визначається статтею 12 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" (далі - Закон про ПДФО).

За загальним правилом дохід платника податку від продажу об'єкта рухомого майна (у т.ч. транспортного засобу) протягом звітного податкового року оподатковується за ставкою 15%. Як виняток із зазначеного правила при продажу одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера або моторного (вітрильного) човна не частіше одного разу протягом звітного податкового року доходи продавця від зазначених операцій оподатковуються за ставкою в розмірі 1 відсотка від вартості такого об'єкта рухомого майна за умови сплати (перерахування) ним суми державного мита до бюджету або суми плати нотаріусу за нотаріальне посвідчення відповідного договору до такого посвідчення.

Однак, як випливає з вищевказаного, зазначеном винятком можна скористатися лише одного разу протягом звітного податкового року.

Доходи від реалізації другого транспортного засобу чи іншого об'єкта з наведеного переліку протягом звітного податкового року, а також незалежно від способу реалізації без звернення до послуг нотаріусів підлягають оподаткуванню за загальним правилом (за ставкою 15%). Зазначені операції відображаються в реєстрі об'єктів рухомого майна.

При здійсненні операцій з відчуження об'єктів рухомого майна нотаріус, який посвідчує відповідний договір за наявності документа про сплату податку сторонами договору, є податковим

агентом платника податку стосовно оподаткування доходів, отриманих таким платником податку від таких операцій.

Проте значна тривалість і ускладненість процедури нотаріального посвідчення договорів про відчуження транспортних засобів змушують фізичних осіб звертатися до послуг товарних бірж замість приватних нотаріусів. У зв'язку з цим біржові угоди, укладені на товарних біржах, стають одним з найбільш поширених способів відчуження транспортних засобів, на підставі яких здійснюється державна реєстрація транспортних засобів. Іншим, досить поширеним, способом відчуження транспортних засобів, є комісійна торгівля, коли транспортні засоби, належні фізичним особам, на підставі договору комісії продають від свого імені посередники - суб'єкти господарювання (комісіонери) з видачею набувачеві довідки-рахунку.

У п. 12.3 Закону про ПДФО містяться спеціальне положення щодо випадків продажу об'єктів рухомого майна через посередника. Якщо транспортний засіб чи інший об'єкт рухомого майна продається за посередництвом юридичної особи (її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу) або представництва нерезидента, то така особа також вважається податковим агентом платника податку стосовно оподаткування доходів, отриманих таким платником податку від такого продажу.

У практиці виникають випадки неоднозначного розуміння зазначеного положення Закону про ПДФО. Зокрема, чи поширюється його дія на випадки продажу транспортних засобів та інших об'єктів рухомого майна на підставі біржових угод. Проблема безпосередньо пов'язана з тим, чи поширюється на товарні біржі, які реєструють біржові угоди щодо відчуження транспортних засобів, статус податкового агента.

Інститут податкових агентів належить до нових інститутів законодавства щодо оподаткування доходів фізичних осіб. До набрання чинності законом про ПДФО він був відомий лише законодавству про акції нейзбір.

Поняття податкового агента визначене в п. 1.15 Закону про ПДФО. Податковий агент - юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ) або фізична особа чи представництво нерезидента - юридичної особи,

лі незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам відповідно до закону, а також нести відповідальність за порушення норм цього Закону. Податковим агентом, зокрема, є фізична особа, що є суб'єктом підприємницької діяльності чи здійснює незалежну професійну діяльність, яка використовує найману працю інших фізичних осіб, щодо виплати заробітної плати (інших виплат та винагород) таким іншим фізичним особам.

З вищенаведеного випливає, що статус податкового агента накладає на особу з таким статусом не лише обов'язок нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам, але й покладає відповідальність за порушення, притуплені під час виконання зазначених обов'язків.

Звісно, за таких умов усі платники податків намагаються уникати взяття на себе додаткових обов'язків і додаткової відповідальності, які виникають зі статусом податкового агента.

З набранням чинності Законом про ПДФО нетривалий період невизначеності щодо цього питання змінився позицією податкових органів, згідно з якою товарні біржі є податковими агентами стосовно оподаткування доходів, отриманих від біржових операцій з продажу транспортних засобів.

Так, Листом Державної податкової адміністрації України від 02.03.2004 р. за № 1548/6/17-3116 було видане Роз'яснення "щодо продажу автомобіля за посередництвом товарної біржі". Згідно з ним, при укладенні на товарній біржі угоди купівлі-продажу рухомого майна, яке належить продавцю - фізичній особі, податковим агентом такого платника - фізичної особи стосовно оподаткування доходів, одержаних ним від такого продажу, є товарна біржа. Нарахування, утримання та сплату до бюджету податку у даному випадку податковий агент (товарна біржа) повинен здійснювати відповідно до статей 8 та 12 Закону "Про податок з доходів фізичних осіб". Податок з доходів фізичних осіб повинен бути сплаченим продавцем

самостійно до чи під час реєстрації біржової угоди, а біржі під час реєстрації угоди повинні проконтролювати правильність сплати належної суми податку. При цьому копія документів, що підтверджують факт сплати податку, залишаються у справах біржі (податкового агента). Своєю позицією Державна податкова адміністрація аргументує, посилаючись на ст. 15 Закону України "Про товарну біржу", де сказано, що угода вважається укладеною з моменту її реєстрації на біржі. Враховуючи наведене, при проведенні біржової операції з купівлі-продажу рухомого майна одна із сторін угоди (покупець) набуває права власності на рухоме майно, що придбавається, а друга сторона угоди (продавець) одержує дохід від такого продажу лише з моменту реєстрації угоди на біржі.

У ст. 1 Закону про товарні біржі зазначено, що товарна біржа за своїм правовим станом має статус юридичної особи і має за мету, зокрема, надання послуг в укладанні біржових угод.

Виходячи із зазначеного, а також з положень п. п. 123, 15.1 Закону про ПДФО ДПА робить висновок, що при укладанні на товарній біржі угоди купівлі-продажу рухомого майна, яке належить продавцю - фізичній особі, податковим агентом такого платника - фізичної особи щодо оподаткування доходів, одержаних ним від такого продажу, є товарна біржа.

Подібні трактування виснажили і в індивідуальних податкових роз'ясненнях ДПА (див.: http://sta.knu.gov.ua/control/ukypublish/article.jses?sid=8C3390247A91992DAD194A40387762F4?art_id=47152&cat_id=47065), і за наслідками перевірок фінансово-господарської діяльності товарних бірж, які проводили державні податкові інспекції, що мало наслідком донарахування і стягнення з товарних бірж неутриманих з продавців-фізичних осіб сум податку на доходи, а також накладення відповідних штрафних санкцій. Проте у багатьох випадках такі дії податкових органів наражалися на обґрунтований спротив товарних бірж. І зазначені конфлікти, внаслідок непереможливості правової позиції податківців, найчастіше вирішувались на користь товарних бірж. Бачення проблеми, протилежне погляду податківців, виявлено і Міністерство юстиції України (<http://www.miljust.gov.ua/0/2863>), солідаризувавшись, у цьому випадку, з товарними

біржани, і підтримавши їхню позицію в конфлікті. Для обґрунтованої відповіді на це непросте питання слід звернутися до аналізу основних законодавчих актів, що регулюють спірні відносини.

Насамперед слід зазначити, що статус податкового агента виникає в особи лише у тих випадках, коли це прямо передбачено в Законі "Про податок з доходів фізичних осіб". Як от, наприклад, відповідно до п. 12.5 Закону податковим агентом при нарахуванні доходів (прибутків), визначених цією статтею, є нотаріус, який посвідчує відповідний договір або дійсність підписів сторін угоди за наявності документа про сплату податку сторонами договору.

Таким чином, з урахуванням цього, стосовно до оподаткування доходів від відчуження автотранспорту та іншого рухомого майна цей закон встановлює такі категорії податкових агентів: 1) юридичні особи (івні філії, відділення, інші відокремлені підрозділи), за посередництва яких фізичною особою продається об'єкт рухомого майна; 2) представництво нерезидента, за посередництва якого фізичною особою продається об'єкт рухомого майна; 3) нотаріус, що посвідчує договір відчуження рухомого майна або дійсність підписів сторін угоди за наявності документа про сплату податку сторонами договору (однак слід зазначити, що чинним законодавством України нотаріат не дозволяється посвідчення дійсності підписів на угоді, а лише посвідчення її в цілому). Цей перелік є вичерпним і розширювальному тлумаченню не підлягає. Жодні інші особи не належать до податкових агентів стосовно оподаткування доходів, отриманих від продажу чи обміну об'єктів рухомого майна.

З огляду на наведене, постає питання: чи насправді товарні біржі, що реєструють договори відчуження автотранспорту, є посередниками, які підпадають під визначення податкових агентів відповідно до п. 12.3 Закону про ПДФО?

Відповідно до Закону України "Про товарну біржу", товарна біржа є організацією, що об'єднує юридичних і фізичних осіб, які здійснюють виробничу і комерційну діяльність, і має за мету надання послуг з укладення біржових угод, визначення товарних цін, пошугу і пропозицій на товари, визначення, утворювання і полегшення товарообігу і пов'язаних з ним торговельних

операцій. Товарна біржа не займається комерційним посередництвом і не має на меті одержання прибутку (ст. 1).

До посередницьких операцій за законодавством України належать такі види зобов'язань:

- доручення (п. 68 Цивільного кодексу України). За договором доручення одна сторона (повірений) зобов'язується вчинити від імені та за рахунок другої сторони (довірителя) певні юридичні дії. Правочин, вчинений повіреним, створює, змінює, припиняє цивільні права та обов'язки довірителя (ст. 1000 ЦК України);

- комісія (п. 69 Цивільного кодексу України). За договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента (ст. 1011 ЦК України);

- агентська діяльність (п. 31 Господарського кодексу України). Агентська діяльність (комерційне посередництво) є підприємницькою діяльністю, що полягає в наданні комерційним агентом послуг суб'єктам господарювання при здійсненні ними господарської діяльності шляхом посередництва від імені, в інтересах, під контролем і за рахунок суб'єкта, якого він представляє (ст. 295 ГК України).

Жодна з форм посередництва не має місця в діяльності товарної біржі з реєстрації біржових угод (більше того, третя форма посередництва прямо заборонена законом про товарну біржу).

Надання товарною біржею послуг з укладення біржових угод відповідно до ст. 15 Закону України "Про товарну біржу" полягає в тому, щоб реєструвати укладені її членами біржові угоди. Біржовою угодою (біржовою операцією) визнається угода, що відповідає сукупності зазначених нижче умов:

а) якщо вона є купівлею-продажем, поставкою та обміном товарів, допущеним до обігу на товарній біржі;

б) якщо її учасниками є члени біржі;

в) якщо вона подана до реєстрації та зареєстрована на біржі не пізніше наступного за здійсненням угоди дня.

Угоди, зареєстровані на товарній біржі, не підлягають нотаріальному посвідченню. Угода вважається укладеною з моменту її реєстрації на біржі.

Як видно, товарна біржа в процесі реалізації своєї статутної діяльності не здійснює від імені якось третіх осіб жодних юридичних дій, не вчиняє правочинів в інтересах інших осіб, не займається комерційним посередництвом. Діяльність товарної біржі полягає всього лише в реєстрації угод, укладених між її членами, і жодним чином не у посередницькій діяльності. У цьому діяльність товарної біржі подібна до діяльності нотаріусів, які також лише посвідчують правочини, укладені іншими особами, не виступаючи посередниками. Нотаріуси є податковими агентами щодо податку з доходів фізичних осіб лише в силу прямої вказівки закону, їхню діяльність закон також не визнає посередництвом і тому виділяє їх в окрему категорію податкових агентів.

На товарних біржах діють біржові посередники - брокери, які, відповідно до ст 16 Закону України "Про товарну біржу" є фізичними особами, зареєстрованими на біржі відповідно до її статуту, обов'язки яких полягають у виконанні доручень членів біржі, яких вони представляють, щодо здійснення біржових операцій шляхом підписування контрактів і подання здійснюваних ними операцій для реєстрації на біржі. До діяльності самої товарної біржі як юридичної особи вони жодним чином не стосуються. Біржа надає їм поряд з іншими членами біржові місця, брокери, у свою чергу, вступають у відносини з членами біржі та опосередковують укладення між ними угод. Винагорода брокера визначається у договорі між ним і клієнтом і належить самому брокерові. Удруче брокер вступає у правовідносини з біржею уже подаючи на реєстрацію на біржі угоди між членами біржі, в яких брокер виступає посередником. До самої реєстрації угод, знову таки, брокери жодним чином не причетні. До того ж, оскільки вони є фізичними особами, на брокерів також не поширюється статус податкових агентів відповідно до ст. 12 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб".

Таким чином, ані товарна біржа, ані брокери, діючи відповідно до Закону України "Про товарну біржу", не є і не можуть бути податковими агентами стосовно оподаткування доходів, отриманих від біржових операцій з продажу транспортних засобів. Діяльність товарної біржі щодо реєстрації біржових угод відчуження транспортних засобів не підпадає під поняття "посередництво". Відповідальними за нарахування і сплату податку з доходів фізичних осіб в бюджет є члени біржі - сторони біржових угод, що відчужують транспортні засоби і отримують від цього доходи, які підлягають оподаткуванню на загальних підставах.

Література:

1. Цивільний кодекс України - К.: Видавничий дім "Скіф", 2005.
2. Господарський кодекс України - К.: Видавничий дім "Скіф", 2005.
3. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України № 2658-III.
4. Про товарну біржу: Закон України від 10 грудня 1991 року // Відомості Верховної Ради України за №1956 - XII.
5. Лист Державної податкової адміністрації України від 02.03.2004 р № 1548/6/17-3116.
6. Правила державної реєстрації та обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів та мотоколісок від 07.09.1998 р. // Постанова Кабінету Міністрів України за №1388.