

ДЕЯКІ ПИТАННЯ УЗГОДЖЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВО-ТРУДОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В КОНТЕКСТІ ПУБЛІЧНОГО ТА ПРИВАТНОГО ПРАВА

Деменко О.Є.,
кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-4992-9907>

Деменко О.Є. Деякі питання узгодження норм податково-трудового законодавства в контексті публічного та приватного права.

Стаття присвячена дослідженню деяких питань узгодження податково-трудового законодавства в контексті публічного та приватного права. Встановлено, що сплата податків є предметом регулювання податкового права, а для виникнення зобов'язання по сплаті податків необхідні встановлені податковим законодавством вимоги.

Зроблено висновок про те, що сфера податкового та трудового права перетинаються у точці оплати праці працівникам. З позиції трудового законодавства – оплата праці є правом та гарантією кожного працівника (приватно-правовий аспект), а з позиції податкового законодавства – це джерело надходження доходу фізичної особи, що підлягає оподаткуванню (публічно-правовий аспект).

Податки, що нараховуються на заробітню плату фізичних осіб в значенні податково-трудового законодавства, іменуються як «відрахування». Доцільним є внесення змін до ст. 110 Кодексу законів про працю України та ст. 30 Закону України «Про оплату праці», виклавши їх таким чином: «При кожній виплаті заробітної плати роботодавець повинен повідомити працівника про такі дані, що належать до періоду, за який провадиться оплата праці: а) загальна сума заробітної плати з розшифровкою за видами виплат; б) розміри і підстави відрахувань із заробітної плати; в) сума заробітної плати, що належить до виплати; г) розміри податкових відрахувань».

Акцентовано увагу на такому аспектові податково-трудового законодавства як статус роботодавця та його роль в податкових правовідносинах та трудових правовідносинах. Зроблено висновок, що ключовими характеристиками статусу роботодавця в податковому аспекті виступатимуть: а) наявність зобов'язання зі сплати заробітної плати як передумова обов'язку по адмініструванню податку; б) легалізованість взаємин між суб'єктом, що виконує роботу та суб'єктом, що виплачує заробітню плату (зовнішньо виражено в обов'язковості укладення трудового або цивільно-правового договору). Зазначено, що ключовими ознаками статусу роботодавця в трудовому законодавстві будуть: а) позиціонування в якості сторони трудового договору; б) наявність зобов'язання сплачувати заробітну плату та забезпечувати належні умови праці.

Ключові слова: податкове законодавство, трудове законодавство, податок, оплата праці, відрахування.

Demenko O.Ye. Some issues of harmonization of tax and labor legislation in the context of public and private law.

The article is devoted to the study of some issues of harmonization of tax and labor legislation in the context of public and private law. It has been established that the payment of taxes is a subject of regulation of tax law, and the requirements established by tax legislation are necessary for the obligation to pay taxes to arise.

It was concluded that the spheres of tax and labor law intersect at the point of payment to employees. From the point of view of labor legislation, payment of labor is the right and guarantee of every employee (private legal aspect), and from the point of view of tax legislation, it is a source of income of a natural person subject to taxation (public legal aspect).

Taxes charged on the wages of individuals in the sense of the tax and labor legislation are called “deductions”. It is advisable to amend Art. 110 of the Labor Code of Ukraine and Art. 30 of the Law of

Ukraine “On Wages”, expressing them as follows: “At each payment of wages, the employer must notify the employee of the following data related to the period for which the payment of labor is made: a) the total amount of wages with a breakdown by types of payments ; b) amounts and grounds for deductions from wages; c) the amount of wages to be paid; d) amounts of tax deductions”.

Attention is focused on such an aspect of tax and labor legislation as the status of the employer and its role in tax and labor relations. It was concluded that the key characteristics of the employer’s status in the tax aspect will be: a) the presence of an obligation to pay wages as a prerequisite for the obligation to administer the tax; b) the legality of the relationship between the entity performing the work and the entity paying wages (externally expressed in the obligation to conclude an employment or civil law contract). It is noted that the key features of the employer’s status in labor legislation will be: a) positioning as a party to an employment contract; b) the presence of an obligation to pay wages and ensure proper working conditions.

Key words: tax legislation, labor legislation, tax, wages, deductions.

Постановка проблеми. Відносини, що складаються під час оподаткування, є невід’ємною складовою сучасного суспільства, без якого неможливо уявити здійснення будь-якої життєдіяльності держави. Практично кожна держава має національні характеристики оподаткування. Станом на сьогодні в Україні відбуваються кардинальні зміни в економічній, політичній, правовій та інших сферах суспільного життя. Означене спричинено формування та визнання України як соціальної, демократичної та правової держави європейського зразка, що сприятиме динамічному реформуванню положень чинного податкового законодавства та трансформації правового регулювання сфери оподаткування. Відповідно податкове законодавство повинно узгоджуватись з нормами інших галузей права. Не є виключення норми трудового законодавства, які частково пов’язані з податковим в частині сплати окремих податків, пов’язаних з здійсненням трудової діяльності. Традиційно впорядкування справляння податків та зборів слідує економічному станові та фінансовому розвитку держави, адже завдяки стягненню податків та інших загальнообов’язкових платежів та зборів забезпечується існування держави та всього державного механізму. При цьому удосконалення як податкового законодавства, так і трудового законодавства, мають бути узгоджені.

Стан опрацювання проблематики. Сфера оподаткування та питання, що її характеризують досліджувалась з різних позицій такими вченими як: Є. Алісов, Д. Бекерська, Л. Воронова, П. Гега, Л. Касьяненко, В. Кашин, М. Кучерявенко, В. Костюченко, А. Новицький, Н. Ткаченко, С. Пархоменко, О. Прийма, Д. Серебрянський, А. Соколовська та ін. При цьому, впровадження європейських стандартів та цифрових фінансових інструментів спричинюють постійне удосконалення податкових правовідносин в цілому, опосередковуючи потребу опрацювання узгодження податкового та трудового законодавства.

Мета статті – дослідження деяких питань узгодження податково-трудового законодавства в контексті публічного та приватного права.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до Конституції України у фізичних осіб виникає зобов’язання по сплаті податків [1]. В цілому, податкам притаманно таких ознак: обов’язковість податку (ст. 67 Конституції України) [1], що виражається у відповідальності платника за порушення встановленого терміну сплати, розміру платежу, а також при ухилянні його від сплати; встановлення податку вищим органом представницької влади шляхом прийняття закону (ч. 2 ст. 92 Конституції України) [1]; адресність до бюджету – податок підлягає зарахуванню тільки до відповідного бюджету [2]. Межа дії норм податкового права доходять до моменту зарахування платежів на єдиний казначейський рахунок, а далі вони знеособлюються; при сплаті податку відбувається перехід права власності на розмір сплаченого податку з власності окремих платників у власність держави або муніципалітету. При сплаті податку підприємствами державної та муніципальної форм власності відбувається відчуження частини їхньої власності з оперативного управління в загальнодержавну або муніципальну власність; індивідуальна безеквівалентність передбачає, що при стягненні податку держава не бере на себе обов’язок стосовно надання кожному окремому платникові певного еквівалента, рівного платежеві [3].

Отже, сплата податків є предметом регулювання податкового права, а для виникнення зобов’язання по сплаті податків необхідні встановлені податковим законодавством вимоги. Наприклад, основоположні засади сплати податку на доходи фізичних осіб визначено Податковим кодексом України [2], а винагорода за працю як дохід фізичної особи та умови оплати праці деталізовано нормами трудового права. Таким чином, сфера податкового та трудового права перетинаються у точці оплати праці

працівникам. З позиції трудового законодавства – оплата праці є правом та гарантією кожного працівника (приватно-правовий аспект), а з позиції податкового законодавства – це джерело надходження доходу фізичної особи, що підлягає оподаткуванню (публічно-правовий аспект).

Проаналізуємо положення податково-трудового законодавства в частині справляння податку на доходи фізичних осіб та узгодження цих норм. Норми податкового законодавства відображають публічне право. Відповідно, податок на доходи фізичних осіб є досить важливим у податковій системі України. Одними з характерних особливостей є його значне соціально-економічне значення, масштабність, кількості платників цього податку, розміри загальних надходжень до бюджету [4, с. 140]. Основною метою функціонування податку на доходи фізичних осіб є забезпечення фінансовими ресурсами місцевих бюджетів та створення рівно напруженого податкового навантаження на основі прямого визначення доходів платника податків [5, с. 110].

До ознак податку на доходи фізичних осіб віднесемо загальні ознаки податків, а саме:

нецільовий характер, що означає надходження до загального фонду бюджету, не маючи цільової спрямованості та відсутність призначення для покриття будь-яких певних витрат;

наявність переходу права власності на розмір сплаченого податку з власності окремих платників у власність держави або муніципалітету. А при сплаті податку підприємствами державної та муніципальної форм власності відбувається відчуження частини їхньої власності з оперативного управління в загальнодержавну або муніципальну власність;

індивідуальна безеквівалентність передбачає, що при стягненні податку держава не бере на себе обов'язок стосовно надання кожному окремому платникові певного еквівалента, рівного платежів;

регулярний характер і періодична сплата в чітко визначені законом терміни (згідно з чинним законодавством, виділяють такі податкові періоди, як податковий місяць, податковий квартал, податковий рік) тощо.

Особливість податку на доходи фізичних осіб в тому, що його пов'язано з трудовими відносинами. Слушним є тлумачення трудових правовідносин як специфічного виду правових відносин, які виникають між особою та роботодавцем з приводу надання ним певного виду робіт, вони обов'язково мають добровільний характер і регулюються нормами трудового права. Характерними ознаками трудових правовідносин, можливо вважати: укладення виключно на добровільній основі; регулюються нормами трудового права України; визнання сторонами відносин робітника та роботодавця; тривалість у часі; виникнення у результаті укладання трудового договору; наділення сторін вказаних відносин суб'єктивними права і певними обов'язками; відплатний характер; кожен з учасників відносин несе відповідальність за порушення норм законодавства, що регулює трудові правовідносин тощо [6].

Податковим кодексом України визначено, що: а) базою оподаткування для податку на доходи фізичних осіб є загальний оподатковуваний дохід, яким є будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду; б) порядок сплати податку на доходи фізичних осіб передбачає залучення податкових агентів. Відповідно до ст. 171, особою, яка відповідальна за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку; в) податок сплачується (перераховується) до відповідного бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом (банки, небанківські надавачі платіжних послуг приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання платіжної інструкції на перерахування цього податку до відповідного бюджету або платіжної інструкції на зарахування коштів у сумі цього податку на єдиний рахунок); г) заробітна плата для цілей оподаткування тлумачиться як основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом тощо [2].

Натомість, формулювання заробітної плати, якого використано в податковому законодавстві, визначається у трудовому законодавстві як винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. При цьому, розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства, установи, організації і максимальним розміром не обмежується (ст. 94 Кодексу законів про працю України) [7]. Положення Закону України «Про оплату праці» можна віднести до податково-трудового законодавства. Цим нормативно-правовим актом встановлено, що заробітня плата є оплатою праці і відповідно до ст. 30 «Повідомлення працівника про розміри оплати праці», при кожній виплаті заробітної плати роботодавець повинен

повідомити працівника про такі дані, що належать до періоду, за який провадиться оплата праці: а) загальна сума заробітної плати з розшифровкою за видами виплат; б) розміри і підстави відрахувань із заробітної плати; в) сума заробітної плати, що належить до виплати [8]. Аналогічна норма міститься в ст. 10 Кодексу законів про працю України [6]. Таким чином, податки, що нараховуються на заробітну плату іменуються як «відрахування». Доцільним є внесення змін до ст. 110 Кодексу законів про працю України та ст. 30 Закону України «Про оплату праці», виклавши їх таким чином: «При кожній виплаті заробітної плати роботодавець повинен повідомити працівника про такі дані, що належать до періоду, за який провадиться оплата праці: а) загальна сума заробітної плати з розшифровкою за видами виплат; б) розміри і підстави відрахувань із заробітної плати; в) сума заробітної плати, що належить до виплати; г) розміри податкових відрахувань».

Ще одним аспектом податково-трудового законодавства, що потребує узгодження, є статус роботодавця та його роль в податкових правовідносинах та трудових правовідносинах. В податкових правовідносинах роботодавець виступає особою, що зобов'язана нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податки з доходів у вигляді заробітної плати. Відповідно до п. 14.1.222, роботодавцем вважається юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів) та несе обов'язки із сплати їм заробітної плати, а також нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законами. Крім того, для цілей податкового законодавства до роботодавця прирівнюються юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво), постійне представництво нерезидента або самозайнята особа, які нараховують (виплачують) дохід за виконання роботи та/або надання послуги згідно із цивільно-правовим договором у разі, якщо буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими [2]. Тобто, ключовими характеристиками статусу роботодавця в податковому аспекті виступатимуть: а) наявність зобов'язання зі сплати заробітної плати як передумова обов'язку по адмініструванню податку; б) легалізованість взаємин між суб'єктом, що виконує роботу та суб'єктом, що виплачує заробітну плату (зовнішньо виражено в обов'язковості укладення трудового або цивільно-правового договору). Так, керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективної системи внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю цієї установи. Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління [9]. Водночас, за певних умов, керівник бюджетної установи має право розпоряджатися публічними фінансами, якщо це передбачено його компетенцією. В той же час це право, у виключних випадках (наприклад, делегування повноважень, публічні закупівлі), є і приватного роботодавця.

Окремо слід вказати, що роботодавець, незалежно від статусу юридичної особи чи фізичної особи підприємця у відношенні сплати податку на доходи фізичних осіб, має тотожні зобов'язання. Це стосується: обов'язковості подання повідомлення про прийняття працівника на роботу за встановленою формою; подання звіту із ЄСВ за формою (звіт подається щомісячно протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного місяця. У разі, якщо останній день строку подання Звіту припадає на вихідний (святковий) день, останнім днем його подання вважається перший після нього робочий день); про суми нарахованої заробітної плати та суми утриманого податку на доходи фізичних осіб і військового збору підприємцям - роботодавці звітують шляхом подання податкового розрахунку; податковий розрахунок подається щокварталу протягом 40 календарних днів, що настають за звітним кварталом. Якщо останній день строку подання припадає на вихідний (святковий) день, останнім днем вважається операційний день, що настає за вихідним або святковим днем (п. 49.20. ст. 49 [2]) тощо. Відмітимо, що відхід від статусу юридичної особи як суб'єкта, що зобов'язаний дотримуватись податкового законодавства, дозволяє змістити ракурс на фізичну особу, що працює в приватного суб'єкта та державного суб'єкта. Відповідно, податкове зобов'язання по-різному відобразатиметься у їх правовому статусі: в першому випадку його невиконання має наслідком притягнення до кримінальної відповідальності, а в другому – ні.

Характеристика статусу роботодавця з позиції трудового права вказує на те, що роботодавець – це особа, що укладає трудовий договір з працівником, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену угодою, а роботодавець зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і

забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін. Трудовим договором можуть встановлюватися умови щодо виконання робіт, які вимагають професійної та/або часткової професійної кваліфікації, а також умови щодо виконання робіт, які не потребують наявності у особи професійної або часткової професійної кваліфікації (ст. 21 Кодексу законів про працю України) [7]. Таким чином, ключовими ознаками статусу роботодавця в трудовому законодавстві будуть: а) позиціонування в якості сторони трудового договору; б) наявність зобов'язання сплачувати заробітну плату та забезпечувати належні умови праці.

У контексті дихотомії «приватне право – публічне право», звернено увагу на те, що податково-трудова правовідносина можуть набувати як приватно-правових, так і публічно-правових ознак, що впливає на їх зміст та концепт впорядкування. Відповідно, податковим правом впорядковано публічно-правові аспекти незалежно від виду податку. Трудове законодавство спрямовано першочередно на забезпечення приватних інтересів, а для цілей оподаткування на врегулювання приватно-правових аспектів справляння податку на доходи фізичних осіб.

Висновки. Підсумовуючи приходимо до висновку, що узгодження податково-трудового законодавства ґрунтується на балансові публічно-правових та приватно-правових інтересів в тих аспектах, які пересікаються. Проаналізовано структурні властивості податку на доходи фізичних осіб, які опосередковані податковим та трудовим врегулюванням одних і тих самих ознак. Зроблено висновок про те, що сфера податкового та трудового права перетинаються у точці оплати праці працівникам. З позиції трудового законодавства – оплата праці є правом та гарантією кожного працівника (приватно-правовий аспект), а з позиції податкового законодавства – це джерело надходження доходу фізичної особи, що підлягає оподаткуванню (публічно-правовий аспект). Запропоновано внесення змін до Кодексу законів про працю України та Закону України «Про оплату праці» в частині використання єдиної термінології в податковому та трудовому законодавстві

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
3. Фінансове право: підручник. Одеса: Міжнародний гуманітарний університет, 2-ге видання, перероб. та доп., 2022. 721 с.
4. Римарська Н.І., Наконечний Н.І. Реформування порядку оподаткування доходів фізичних осіб та їхнє значення в наповненні бюджету України. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. С. 140–145.
5. Шевченко Р.Ю. Методологічні засади оподаткування доходів фізичних осіб у контексті впровадження Податкового кодексу України. *Вісник ДДФА: Економічні науки*. 2011. № 1(25). С. 102–112.
6. Юровська В.В. Поняття та ознаки трудових відносин. *Право та інновації*. 2016. № 3. С. 67–72.
7. Кодекс законів про працю України: Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08?find=1&text=%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%B8#n595>.
8. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>.
9. Бюджетний кодекс: Закон України № 2456-VI від 08.07.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2456-17>.