



УДК 342.9

С. Пархоменко-Цироцяниц,
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри адміністративного та фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ФІЗИЧНИХ ОСІБ – ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Фізичні особи останнім часом активно беруть участь у податкових правовідносинах. Ще нещодавно участь фізичних осіб у податкових правовідносинах була доволі обмеженою, сплата податку такими особами здебільшого здійснювалися через податкового агента. Поява такої групи платників податків, як фізичні особи-підприємці та самозайняті особи, значно розширила умови участі фізичних осіб у податкових правовідносинах. Другим фактором, який вплинув на такі процеси, є набрання чинності 01 січня 2004 року Законом України «Про податок на доходи фізичних осіб» від 22 травня 2003 року № 889, який значно розширив базу оподаткування за податком на доходи фізичних осіб і встановив умови, за яких фізичні особи самостійно сплачували податок. Податковий кодекс (далі – ПК) України [1] поглибив такі процеси, крім того, введено нові податки, зокрема податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, тощо.

На цей час фізичні особи є платниками податку на доходи фізичних осіб, майнових податків – податку на землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та місцевих зборів. У деяких випадках під час імпорту товарів на митну територію України є платниками податку на додану вартість і акцизного податку, але без реєстрації як платника цього податку.

Фактично кожна фізична особа є платником податку на доходи фізичних осіб, який максимально відповідає принципу загальності оподаткування. Фізичні особи – платники податку на

доходи фізичних осіб діляться на резидентів і нерезидентів, ураховуючи особливий взаємозв'язок між фізичною особою й державою.

Правовий статус платника податку – фізичної особи залежить від того, така особа є резидентом чи нерезидентом. Для залучення особи до сплати податку використовуються два критерії: територіальності й резидентства. Відповідно до принципу територіальності, до оподаткування залучаються всі особи, які мають об'єкт оподаткування із джерелом походження в країні. Отже, визначальним для оподаткування є об'єкт оподаткування, при цьому громадянство, національна належність, місце проживання не беруться до уваги.

Принцип резидентства ділить платників податків на резидентів і нерезидентів. Критерії визначення резидентського статусу фізичної встановлюються національним законодавством на підставі такого критерію, як доміциль, що являє собою сукупність передбачених податковим законодавством ознак, які дають підставу для визнання особи резидентом [2, с. 38]. Відповідно до п. 14.1.213 ст. 14 ПК України, для визнання особи-платника податку з доходів фізичних осіб податковим резидентом України встановлюються кілька умов: 1) наявність місця проживання в Україні; 2) за наявності місця проживання й в Україні, і в іноземній державі фізична особа буде визнаватися резидентом, якщо має місце постійного проживання в Україні; 3) якщо особа постійно проживає в іноземній державі, така особа буде визнаватися резидентом за наявності більш тісних особистих і економічних зв'язків (центр життєвих інтересів)



в Україні. При цьому достатньою (але не виключною) умовою для визначення знаходження центру життєвих інтересів є місце постійного проживання членів її родини, а для суб'єкта підприємницької діяльності – його реєстрація як такого; 4) якщо неможливо визначити центр життєвих інтересів і якщо особа не має постійного місця проживання в жодній із держав, вона визнається резидентом, якщо знаходиться на території України не менше ніж 183 дні (включаючи день приїзду й від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року; 5) фізична особа буде визнаватися резидентом, якщо вона є громадянином України при неможливості визначити резидентський статус особи за допомогою попередніх положень; 6) особа, що порушила ст. 4 Конституції України і, крім громадянства України, прийняла громадянство іншої країни, визнається громадянином України з метою оподаткування з доходів фізичних осіб і позбавляється права на зарахування податків, сплачених за кордоном; 7) достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України в порядку, встановленому цим Кодексом, або її реєстрація як самозайнятої особи [1].

Щодо таких критеріїв варто відзначити таке. По-перше, необхідно визначити, яке місце проживання є постійним. У ПК України не міститься поняття «постійне місце проживання», відповідно до п. 5.3 ст. 5 ПК України, терміни, що застосовуються в Кодексі й не визначаються ним, використовуються в значенні, встановленому іншими законами. Таке визначення містить Митний кодекс України [3], відповідно до п. 45 ст. 4 якого постійне місце проживання – місце проживання на території будь-якої держави не менше одного року громадянина, який не має постійного місця проживання на території інших держав і має намір проживати на території цієї держави протягом будь-якого строку, не обмежуючи таке проживання певною метою, за

умови, що таке проживання не є наслідком виконання цим громадянином службових обов'язків або зобов'язань за договором (контрактом). Отже, встановлюючи місце постійного проживання фізичної особи, ми маємо враховувати норму Митного кодексу України. Указана норма містить річний критерій перебування на території України та вказівку на те, що таке проживання не є наслідком виконання цим громадянином службових обов'язків або зобов'язань за договором. Разом із тим, згідно з п. 14.1.213 ст. 14 ПК України, якщо неможливо визначити центр життєвих інтересів і якщо особа не має постійного місця проживання в жодній із держав, вона визнається резидентом, якщо знаходиться на території України не менше ніж 183 дні (включаючи день приїзду й від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року. Отже, якщо така особа буде перебувати на території України у зв'язку з виконанням зобов'язань за договором більше ніж 183 календарні дні протягом року, є законні підстави для визнання її податковим резидентом України. Визначення місця постійного проживання, що наводиться в Митному кодексі України, дещо не узгоджується з податковим законодавством, відповідно, мають місце прогалина щодо визначення місця постійного проживання в податковому законодавстві та певні колізії в разі використання норми митного законодавства.

Також ПК України закріпив норму, згідно з якою достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України в порядку, встановленому Кодексом. З огляду на таку норму складається ситуація, коли особа може самостійно визнати себе резидентом, не відповідаючи жодному з наведених критеріїв. Ураховуючи, що під час оподаткування доходу, отриманого від продажу нерухомості (п. 172.9 ст. 172 ПК України), рухомого майна (п. 173. 6 ст. 176 ПК України), у разі тримання спадку



(п. 174.2.3 ст. 174 ПК України), для нерезидентів ставка буде становити 18%, тоді як у резидентів – 5% або 0% у встановлених випадках, таке самостійне визнання себе резидентом є доволі вигідним для нерезидента.

Розширення кількості тестів для визначення особи податковим резидентом призводить до виникнення проблеми подвійного оподаткування, яке може бути викликане колізією податкових законодавств двох і більше держав. Уведення такого критерію, як центр життєвих інтересів, може викликати на практиці певні непорозуміння, оскільки особа, в якій сім'я знаходиться в Україні, але така особа працює на території іншої держави, може визнаватися податковим резидентом за законодавством обох країн. Крім того, на цей час поширеною є ситуація, коли особа протягом року перебуває в різних країнах різні відрізки часу.

Вимоги про усунення подвійного оподаткування є одним із принципових положень податкової системи. Під подвійним оподаткуванням розуміють оподаткування одного податкового об'єкта в окремого платника одним і тим же (або аналогічним) податком за один і той же відрізок часу [12, с. 276]. В односторонньому порядку держава закріплює певні заходи в національному податковому законодавстві та застосовує їх без погодження з іншими державами. В іншому випадку держава укладає двосторонні й багатосторонні міжнародні угоди про усунення подвійного оподаткування, де визначаються умови оподаткування резидентів держав, що домовляються.

У податкових резидентів України доходи, отриманні з джерелом походження за межею України, включаються до складу загального оподаткованого доходу, який підлягає оподаткуванню в Україні. Резидент України може скористатися правом зарахування сум сплаченого з доходу податку за кордоном тільки за наявності таких підстав: 1) письмового підтвердження компетентного органу іноземної держави про

сплату податку на його території, яке має бути легалізоване консульською установою України в цій державі; 2) наявності ратифікованого Верховною Радою договору із цією державою про усунення подвійного оподаткування; 3) довідки, яка підтверджує статус податкового резидента України [ст. 1, 13]. При цьому розмір зарахованих сум податку з доходу не може перевищувати суми податку з доходів фізичних осіб, який підлягає сплаті в Україні. Коли міжнародним договором, який ратифікований Верховною Радою України, встановлюються відмінні від цих правила, то застосовуються норми міжнародних договорів стосовно суб'єктів, які підпадають під їх дію.

За відсутності угоди про усунення подвійного оподаткування між Україною та державою, із джерел якої отримано дохід, платник податків втрачає право на зарахування суми сплаченого за кордоном податку з доходів. На рівні Українського національного законодавства ця проблема не врегульована, що з неминучістю призведе до означеної колізії. Отже, такий критерій, як центр життєвих інтересів, має доповнюватися умовою стосовно проживання на території України більше ніж 183 календарні дні в податковому році.

Статус податкових резидентів надає право державі оподатковувати всі доходи, отримані фізичними особами, незалежно від джерел їх походження – у цій державі або за її межами, тоді як особи, що не відповідають вищезгаданим умовам, визнаються нерезидентами й залучаються до оподаткування тільки щодо доходів, які мають джерело їх походження з України.

Також різниця в оподаткуванні резидентів і нерезидентів полягає в тому, що право на податкову знижку (ст. 166 ПК України) та право на отримання податкової соціальної пільги (ст. 169 ПК України) мають лише резиденти, нерезиденти не можуть скористатися такими правами. Крім того, порядок сплати податку на доходи фізичних осіб щодо доходу отриманого



від надання оренду нерухомості, продажу рухомого та нерухомого майна, доходу, отриманого як спадок, буде різним і ставки податку на доходи фізичних осіб є різними теж.

Фізичні особи є суб'єктами податкового права, а за наявності в них об'єкта оподаткування набувають статусу суб'єктів податкових правовідносин. Варто зазначити, що поряд із розрізненням «суб'єкта податкового права» і «суб'єкта податкових правовідносин» потрібно розрізнити й «суб'єкта податку». Не кожний суб'єкт податкових правовідносин буде суб'єктом податку. Особа, будучи суб'єктом податкових правовідносин, може не бути суб'єктом того або іншого податку у випадку відсутності в неї об'єкта оподаткування. Будучи загалом суб'єктом цих правовідносин, платник податку буде позбавлений деяких прав та обов'язків для у зв'язку з неможливістю їх реалізації в рамках конкретних правовідносин зі справляння конкретного податку. Отже, суб'єкт податкових правовідносин і платник податку – це різні за обсягом прав та обов'язків учасники податкових правовідносин.

Відповідно до п. 22.1 ст. 22 ПК України, податкове законодавство пов'язує виникнення в платника податкового обов'язку за наявності об'єкта оподаткування. Отже, вік платника податку законодавчо не обмежений. Порядок виконання податкового обов'язку неповнолітньою особою або визнаною судом недієздатною особою врегульовано ст. 99 ПК України. Так, податкові зобов'язання малолітніх або неповнолітніх осіб виконуються їхніми батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття малолітніми або неповнолітніми особами цивільної дієздатності в повному обсязі. Крім визначення умов щодо виконання податкового обов'язку, необхідним є й визначення віку, з якого особа буде суб'єктом відповідальності. Науковці акцентують увагу на необхідності закріплення в ПК України моменту виникнення податкової дієздатності й

деліктоздатності фізичними особами – платниками податків, наголошуючи, що особливого значення така проблема набуває під час вирішення питання щодо притягнення фізичної особи (у віці до 18 років) до податкової відповідальності [4, с. 128–129.]. Ураховуючи зміст ст. 99 ПК України, можемо сказати, що питання стосовно закріплення відповідальності фізичних осіб вирішується автоматично: з моменту набуття фізичною особою цивільної дієздатності в повному обсязі така особа стає й суб'єктом фінансової відповідальності за ПК України, оскільки особа може самостійно відповідати за свої дії або бездіяльність лише з моменту, коли вона самостійно виконує свій податковий обов'язок.

Відповідно до п. 99.3 ст. 99 ПК України, виконання грошових зобов'язань і/або погашення податкового боргу фізичної особи (у тому числі фізичної особи-підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність), яка визнана судом недієздатною, здійснюється її опікуном за рахунок майна такої фізичної особи. При цьому опікун недієздатної особи виконує грошові зобов'язання, що виникли на день визнання її недієздатною, та/або погашає податковий борг за рахунок майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом, такої фізичної особи. Щодо цієї норми варто зазначити таке. По-перше, якщо в недієздатній особі виникають податкові зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб, податкове зобов'язання сплачується за рахунок отриманих коштів. Але якщо такі зобов'язання виникають за майновими податками – податку на землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, яке має буде джерело сплати податкових зобов'язань у разі неотримання доходу недієздатною особою? По-друге, у п. 99.3 ст. 99 ПК України акцентується увага на тому, що опікун недієздатної особи виконує грошові зобов'язання, що виникли на день визнання її недієздатною, та/або



погашає податковий борг за рахунок майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом, такої фізичної особи. Як розуміти таку норму? Зі змісту норми стає зрозумілим, що виконуються лише ті зобов'язання, які виникли на день визнання особи недієздатною, тобто податкові зобов'язання, що виникли після цього, особою, яка здійснює опіку над майном, не виконуються. Є незрозумілим те, хто і як саме буде сплачувати податкові зобов'язання, що виникають за майновими податками щодо майна, яке належить на праві власності такій недієздатній особі.

Така ж сама норма передбачена в п. 99.4 ст. 99 ПК України щодо виконання податкового зобов'язання безвісно відсутньої особи: особа, яка здійснює опіку над майном безвісно відсутньої особи, виконує грошові зобов'язання, що виникли на день визнання її безвісно відсутньою, та/або погашає податковий борг за рахунок майна такої фізичної особи, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом.

Підсумовуючи викладене, варто зазначити, що правовий статус фізичної особи – платника податків потребує визначення резидентського статусу фізичної особи, її віку та можливості самостійно виконувати свої податкові обов'язки. При цьому не психічний стан, ні вік фізичної особи, а також той факт, що така особа є визнаною судом безвісно відсутньою, не впливають на необхідність сплати податку за об'єктами оподаткування, що існують у таких осіб.

Ключові слова: фізичні особи, платник податків, резидент, нерезидент, податковий обов'язок.

У статті аналізуються деякі аспекти правового статусу фізичних осіб – платників податків. Зокрема, розглядаються критерії резиденства фізичної особи, а також особливості виконання податкового обов'язку окремими категоріями фізичних осіб.

В статье анализируются некоторые аспекты правового статуса физических лиц – плательщиков налогов. В частности, рассматриваются критерии резидентства физического лица, а также особенности исполнения налоговой обязанности отдельными категориями физических лиц.

In the article analyzed some aspects of the legal status of individuals as taxpayers. The criteria of residence of individuals and characteristics of the tax obligation of certain categories of individuals are considered in the article.

Література

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. Худяков А.И. Основы налогообложения : [учебник] / А.И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский. – СПб. : Европейский дом, 2002. – 432 с.
3. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
4. Пліс І.О. Податкова правосуб'єктність фізичних осіб : дис ... канд. юрид. наук / І.О. Пліс . – Запоріжжя, 2013. – 187 с.

