

Н. К. ІСАЄВА

Наталія Карлієна Ісаєва, кандидат юридичних наук, доцент Київського університету права НАН України

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ В ЧАСТИНІ ВИЗНАЧЕННЯ ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ РЕЗИДЕНТОМ УКРАЇНИ

Конституція України як демократичної, соціальної, правової держави закріплює велике коло прав особи і громадянина України і лише декілька важливих обов'язків, одним з яких є обов'язок сплачувати податки. Зокрема, статтею 67 Конституції України визначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом¹.

Механізм реалізації цього конституційного обов'язку всіх громадян України, які працюють та отримують доходи, а також іноземних громадян і осіб без громадянства, які отримують доходи з джерел в Україні, визначається податковим законодавством, від досконалості якого значною мірою залежить належне його виконання. Крім того, від досконалості податкового законодавства також значною мірою залежить суб'єктивне сприйняття особою держави як демократичної, соціальної та правової, оскільки виконання податкового обов'язку стосується важливішої сфери її інтересів – майнової сфери. Причому, в даному випадку, майновий інтерес особи-платника податку знаходиться в суперечності з суб'єктивним податковим правом, яке передбачає, перш за все, владу суб'єкта права. Як справедливо зазначає М. П. Кучерявенко, в основі суб'єктивного податкового права лежать певні інтереси, цілі як моменти, що визначають формування та розвиток відносин. Виокремлюючи як головну мету формування централізованих публічних фондів, законодавець виходить з цих, певною мірою абстрактних інтересів, які часто не мають індивідуалізованого виразу. Закріплюючи в правовій формі податковий інтерес, владний суб'єкт не бере до уваги суб'єктивне ставлення до цього зобов'язаних осіб: згоду їх з податковим зобов'язанням, незгоду з ним чи навіть небажання платити податки².

Поряд із цим, крім механізму реалізації обов'язку сплачувати податки і збори, саме забезпечення закріплених у Конституції прав особи і громадянина покладено в основу визначення принципів податкового законодавства, закріплених статтею 4 Податкового кодексу України: «Основні засади податкового законодавства України». Особливо це стосується принципу соціальної справедливості, який полягає у встановленні податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків та принципу презумпції правомірності рішень платника податків у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування законів, прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів внаслідок чого є можливість прийняти рішення як платника податку, так і контролюючого органу³.

Тому великої уваги потребують положення податкового законодавства, які регулюють оподаткування доходів фізичних осіб в Україні. Необхідно зазначити, що проблеми застосування відповідних норм починаються вже з визначених у Податковому кодексі України суб'єктів-платників податку з доходів фізичних осіб в Україні. Оскільки суб'єктами є фізичні особи – резиденти, які сплачують податок з доходів в Україні і за її межами та нерезиденти, які сплачують податок лише з доходів, отриманих з джерел в Україні важливим є визначення цих двох категорій платників.

Перш за все, необхідно зазначити, що визначений в законодавстві термін «резидент України» має достатньо широке застосування та, відповідно, особливості правового змісту в залежності від сфери відносин, в яких він вживається.

У широкому значенні термін «резидент» – це фізична чи юридична особа або дипломатичне представництво, що мають постійне місце проживання або перебування в межах держави.

Але в окремих правових інститутах та за об'єктом правового регулювання законодавче визначення цього терміну має особливості і тому підлягає застосуванню лише для певного виду правовідносин. У вузькому значенні цей термін використовується в спеціальному законодавстві для визначення суб'єктів правовідносин що мають певні права та обов'язки. Термін «резидент» – фізична особа в розумінні податкового законодавства України, визначений в Податковому кодексі України недостатньо чітко та значною мірою суперечливо.

У пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України визначено, що «нерезиденти – це ... в) фізичні особи, які не є резидентами України». Тобто по суті всі особи, які не відповідають визначенню терміна «резидент України» автоматично визначаються в якості нерезидентів⁴.

Відповідно до пп. 14.1.213 п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України:

«в) фізична особа – резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні⁵.

У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності.

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Якщо всупереч закону фізична особа – громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого цим Кодексом або нормами міжнародних угод України.

Якщо фізична особа є особою без громадянства і на неї не поширюються положення абзаців першого – четвертого цього підпункту, то її статус визначається згідно з нормами міжнародного права.

Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому цим Кодексом, або її реєстрація як самозайнятої особи»⁶.

Зі змісту наведеної норми випливає, що визначення поняття фізична особа – резидент або нерезидент у розумінні податкового законодавства України не залежить прямо від громадянства особи, а зумовлено комплексом умов, в яких громадянство є лише однією із суттєвих, але не безумовно обов'язкових ознак.

Іншими суттєвими ознаками правового статусу резидента України є:

- місце постійного проживання в Україні;
- тісні особисті чи економічні зв'язки в Україні, що охоплюються поняттям «центр життєвих інтересів»;
- термін перебування в Україні, що складає не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

– місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності.

У зв'язку з наведеним необхідно особливо відзначити, що статус громадянина України застосовується для визначення резидентського статусу лише у випадку, коли наведені ознаки не дають можливості його визначити.

І останньою підставою для визначення резидентного статусу Законом передбачено факт самостійного визначення особою основного місця проживання на території України у порядку, встановленому Податковим кодексом України, або її реєстрація як самозайнятої особи.

Таким чином пп. 14.1.213 п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України надає вичерпний перелік підстав для визнання фізичної особи резидентом України.

Для конкретизації критеріїв віднесення фізичних осіб до категорій «резидент» чи «нерезидент» доцільно проаналізувати правовий зміст закріплених законодавством підстав визначення статусу резидента України. Необхідно зазначити, що ці підстави можна поділити на безумовні фактичні, тобто обумовлені існуванням юридичних фактів, наявністю підтверджуючих документів, та умовні, що потребують обґрунтування, доказування при виникненні потреби. Необхідно також розглянути зміст термінології, що використана для формулювання зазначених підстав.

Термін «місце постійного проживання» відповідає передбаченій в ч. 1 ст. 29 Цивільного кодексу України можливості для фізичної особи проживати в певному місці постійно, переважно або тимчасово⁷. Але закладений Цивільному кодексі України широкий підхід до розуміння термінів проживання фізичної особи в конкретному місці не має свого цифрового втілення шляхом визначення чітких строків проживання, що відповідали б поняттям «постійно», «переважно», «тимчасово».

Відносини щодо місця проживання фізичної особи регулюються також Законом України «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні»⁸. Порівняння змісту Цивільного кодексу України та зазначеного Закону дає підстави стверджувати про наявність цілої низки суперечностей. Докорінно відрізняється сам підхід до розуміння терміна «місце проживання фізичної особи». Якщо зі змісту ч. 1 ст. 29 Цивільного кодексу України можна зробити висновок про те, що місце проживання – поняття родове і включає в себе постійне, переважне або тимчасове місце проживання, то зазначений Закон виділяє власне «місце проживання» та «місце перебування».

Згідно зі ст. 3 цього Закону місце проживання – це адміністративно-територіальна одиниця, на території якої особа проживає строком понад шість місяців на рік, а місце перебування – це адміністративно-територіальна одиниця, на території якої особа проживає строком менше шести місяців на рік. Таким чином, Закон України «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні» на відміну від Цивільного кодексу України, при розмежуванні місця проживання та місця перебування виходить зі строків перебування особи в певному місці.

У зв'язку з тим, що в аналізованих положеннях Податкового кодексу України застосовується термін «місце постійного проживання», можна лише застосовуючи аналогію закону зазначити, що цей термін повинен передбачати проживання фізичної особи в певному місці строком понад шість місяців на рік. І, при цьому, зазначене твердження залишається умовним, бо правовий інститут аналогії закону передбачений у ст. 8 Цивільного кодексу України і поширюється на цивільні відносини, а в податкових відносинах можливість застосування аналогії закону не передбачена⁹.

Ще одна підстава визнання резидентом – тісні особисті чи економічні зв'язки в Україні, що охоплюються поняттям «центр життєвих інтересів» – немає свого чіткого визначення в межах чинного законодавства України. А тому вбачається неможливим її тлумачення з використанням лише правових норм і категорій. Якщо ж базуватися на загальноприйнятих понятійних категоріях, то особисті зв'язки, як правило, пов'язані з місцем проживання фізичної особи, спільним побутом, сімейними та родинними відносинами тощо. Економічні зв'язки можуть бути охарактеризовані такими соціально-економічними складовими життєдіяльності людини, як навчання, робота, пенсійне забезпечення тощо. Тому термін «центр життєвих інтересів» є здебільшого умовною оціночною категорією та не має свого чіткого визначення в межах чинного законодавства України.

Наступна підстава визнання особи резидентом – це термін перебування в Україні, що складає не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року – має чітке змістовне та строкове обмеження, що надає можливість її безпосереднього застосування при визначенні резидентського статусу фізичної особи. До цього необхідно додати, що в пп. 34.1.4 п. 34.1 ст. 34 Податкового кодексу України чітко встановлено, що податковим періодом є, зокрема, календарний рік. Відповідно, за цією підставою фізична особа може бути визнана резидентом України за умови її перебування в Україні протягом 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом календарного року.

Більш детального з'ясування потребує термін «місце постійного проживання членів сім'ї фізичної особи». Оскільки положення щодо «місця постійного проживання» проаналізоване вище, необхідно з'ясувати зміст терміну «члени сім'ї».

Відповідно до ч. 2 ст. 3 Сімейного кодексу України «сім'ю складають особи, які спільно проживають, пов'язані спільним побутом, мають взаємні права та обов'язки. Подружжя вважається сім'єю і тоді, коли дружина та чоловік у зв'язку з навчанням, роботою, лікуванням, необхідністю догляду за батьками, дітьми та з інших поважних причин не проживають спільно. Дитина належить до сім'ї своїх батьків і тоді, коли спільно з ними не проживає». Відповідно до ч. 1 ст. 6 Сімейного кодексу «Правовий статус дитини має особа до досягнення нею повноліття», тобто до досягнення особою 18 років¹⁰.

Відповідно до абз. 10 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції»: «члени сім'ї – особи, які перебувають у шлюбі, а також їхні діти, у тому числі повнолітні, батьки, особи, які перебувають під опікою і піклуванням, інші особи, які спільно проживають, пов'язані спільним побутом, мають взаємні права та обов'язки (крім осіб, взаємні права та обов'язки яких не мають характеру сімейних), у тому числі особи, які спільно проживають, але не перебувають у шлюбі»¹¹.

Характеризуючи зміст цих норм необхідно зазначити, законодавець чітко визначив як безумовних членів сім'ї лише осіб, що перебувають у шлюбі, а також дітей до 18 років. При цьому, усі інші перелічені особи будуть відповідати поняттю «члени сім'ї» за умови наявності сукупності таких обов'язкових ознак: 1) спільне проживання; 2) пов'язаність спільним побутом; 3) наявність взаємних сімейних прав та обов'язків. Відсутність хоча б однієї із цих ознак свідчить про те, що особа не є членом сім'ї і, відповідно, на неї не поширюються положення відповідних норм податкового законодавства. Особи, що спільно проживають, але не перебувають у шлюбі, визнаються членами сім'ї у випадку наявності в них сімейних відносин.

Дитина належить до сім'ї своїх батьків і тоді, коли не проживає спільно з ними, але особа наділена таким правовим статусом до досягнення нею повноліття. Тому, у розумінні змісту терміна «члени сім'ї» дорослі діти визначаються у випадку коли:

– перебувають під опікою або піклуванням батьків;

– спільно проживають, пов'язані спільним побутом, мають взаємні права та обов'язки (тобто наявність у них спільних витрат, спільного бюджету, спільного харчування, купівлі майна для спільного користування, участі у витратах на утримання житла, його ремонт, надання взаємної допомоги, наявність усних чи письмових домовленостей про порядок користування житловим приміщенням, інших обставин, які засвідчують реальність сімейних відносин тощо).

Також в якості безумовних фактичних підстав для визначення статусу резидента України, що можуть бути застосовані, треба назвати статус громадянина України, факт самостійного визначення особою основного місця проживання на території України, її реєстрація як самозайнятої особи.

Таким чином, вищезазначене охоплює всі можливі підстави для визнання фізичної особи резидентом України.

У зв'язку з цим, необхідно звернути також увагу на те, що на відміну від безумовних фактичних підстав, такі підстави як «місце постійного проживання», «тісні особисті чи економічні зв'язки в Україні, що охоплюються поняттям «центр життєвих інтересів»», «члени сім'ї» часто мають характер оціночних категорій та не завжди можуть бути чітко визначені як у зв'язку з недостатньою термінологічною визначеністю нормами чинного законодавства України, так і необхідністю оцінки відповідних фактів у кожному конкретному випадку. Тому, у разі виникнення неоднозначності при визначенні резидентського статусу фізичної

особи повинна застосовуватись презумпція правомірності рішень платника податків відповідно до пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України.

Також необхідно зазначити, що вся досліджена сукупність можливих підстав визначення фізичної особи резидентом України приймається до уваги лише у випадку виникнення необхідності визначення її резидентського статусу. Потреба в такому визначенні, у свою чергу, виникає лише у випадку виникнення в конкретної фізичної особи обов'язків зі сплати податків в Україні (інформація про що в багатьох випадках надходить до органів державної фіскальної служби від податкових агентів) та/або обов'язку подання нею чи членами її сім'ї декларації про доходи, майно, витрати і зобов'язання фінансового характеру відповідно до законодавства України.

Тобто, в правозастосуванні юридично необхідним та можливим визнання фізичної особи резидентом чи нерезидентом здійснюється лише за наявності конкретних фактів, що породжують обов'язки для неї або членів її сім'ї здійснювати передбачені законодавством дії (сплата податків, декларування доходів тощо). Якщо такі факти відсутні, то відсутні відповідно підстави та обов'язок здійснювати таке визнання.

¹ Конституція України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141.

² Кучерявенко М. П. Курс налогового права: в 6-ти томах. – Х.: Легас, 2004. – Т. 2. – С. 352–353.

³ Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13–14, № 15–16, № 17, ст. 112.

⁴ Там само.

⁵ Там само.

⁶ Там само.

⁷ Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, №№ 40–44, ст. 356.

⁸ Закон України «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні» // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2004, № 15, ст. 232.

⁹ Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, №№ 40–44, ст. 356.

¹⁰ Сімейний кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2002, № 21–22, ст. 135.

¹¹ Закон України «Про засади запобігання і протидії корупції» // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 40, ст. 404.

Резюме

Ісаєва Н. К. Проблеми застосування податкового законодавства України в частині визначення фізичної особи резидентом України.

У статті розглядаються проблемні питання застосування податкового законодавства щодо визначення резидентського статусу платника податків – фізичної особи. Аналізуються суперечливі положення податкового законодавства, зокрема, тлумачення терміну «фізична особа – резидент України» та проблеми його застосування. На підставі наукового аналізу сукупності положень чинного законодавства України пропонується конкретне тлумачення відповідних положень Податкового кодексу України.

Ключові слова: податкове законодавство, фізична особа-резидент, фізична особа-нерезидент, члени сім'ї фізичної особи, постійне місце проживання.

Резюме

Исаева Н. К. Проблемы применения налогового законодательства Украины в части определения физического лица резидентом Украины.

В статье рассматриваются проблемные вопросы применения налогового законодательства Украины в отношении определения резидентского статуса плательщиков налогов – физического лица. Анализируются противоречивые положения налогового законодательства, в частности, толкования термина «физическое лицо – резидент» и проблемы его применения. На основе научного анализа совокупности положений действующего законодательства Украины предлагается конкретное толкование соответствующих положений Налогового кодекса Украины.

Ключевые слова: налоговое законодательство, физическое лицо – резидент, физическое лицо – нерезидент, члены семьи физического лица, постоянное место проживания.

Summary

Isaieva N. The problems of application the tax legislation of Ukraine to determination of individual resident.

The article considers the issues of application of tax legislation of Ukraine to determination the residency status of the taxpayer – individual person. The contradictory provisions of tax legislation, in particular interpretation of the term «resident individual» and the problem of its application, are analyzed. Based on the scientific analysis the current legislation of Ukraine, the concrete interpretation of the relevant provisions of the Tax Code of Ukraine are proposed.

Key words: tax legislation, individual resident, non-resident individual, family members, residence.