



**Н. В. Шкільова,**  
здобувач Національного університету ДПС  
України

## ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ НА МЕЖІ ПРИВАТНОГО ТА ПУБЛІЧНОГО РЕГУЛЮВАННЯ

*У статті досліджено специфіку визначення податкового зобов'язання фізичних осіб. Зокрема, проаналізовано загальнородові критерії визначення фізичних осіб як зобов'язаних суб'єктів, що накладаються на спеціальні конструкції, на межі публічного та приватного права.*

*В статті досліджена специфіка визначення податкового зобов'язання фізичних осіб. В частині, здійснено аналіз общеродових критеріїв визначення фізичних осіб як зобов'язаних суб'єктів, котрі накладаються на спеціальні конструкції, на межі публічного та приватного права.*

*This article explores the specific determination of tax liability of individuals. In particular, analyzes criteria for identifying individuals as liable entities, imposed on a special design on the border of public and private law.*

**Ключові слова:** податок, податкове зобов'язання, платники податків, податкове резидентство.

Фізичні особи є платниками значної кількості податків і зборів в Україні. Проте в частині податків і зборів не наголошується на виді платника (юридична або фізична особа), а податковий обов'язок пов'язується з родовою конструкцією платника податків [3], яка обов'язок сплати податків і зборів пов'язує як з юридичними, так і з фізичними особами. Законодавче закріплення фізичної особи як платника податків передбачає насамперед акцент на виникненні у нього обов'язку зі сплати податків і зборів, встановлених податковим законодавством. Це концептуальний підхід. Деталізується він за двома напрямками. Насамперед виконання обов'язку зі сплати податку доповнюється діями фізичних осіб з податкового обліку та звітності. І, нарешті, закріплення ознак фізичних осіб як платників податків, виділення їх особливостей, що впливають на зміст і порядок виконання податкового обов'язку.

Необхідно підкреслити, що окремі аспекти визначення податкового зобов'язання фізичних осіб були предметом дослідження таких учених, як: О. В. Бризгалін, В. В. Вітрянський, Д. В. Вінницький, Н. В. Воротіна, В. В. Гриценко, С. А. Герасименко, Г. А. Газжиева, О. Ю. Грачова, В. І. Гурев, І. Н. Ільюшихін, М. В. Карасьова, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, П. С. Пацурківський, С. Г. Пепеляєв, М. О. Перепелиця, Г. В. Петрова. Проте спеціальні дослідження, які були б присвячені саме визначенню податкового зобов'язання фізичних осіб на межі приватного та публічного регулювання, на сьогодні відсутні.

Система ознак фізичних осіб як платників податків містить дві групи: основні і факультативні. Якщо основними ознаками визначається зміст податкових обов'язків конкретного платника, підстави виникнення, зміни та припинення їх, то факультативні ознаки уточнюють зміст цих обов'язків, деталізують порядок і процедуру їх виконання, хоча і не впливають на виникнення, зміни та припинення обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів.

Серед основних ознак фізичних осіб необхідно виділити такі:

1. Податкове резидентство. Основи наукового підходу до характеристики податкового резидент-

ства пов'язані з аналізом загальності податків, логічним закріпленням вилучень при оподаткуванні, специфічних режимів оподаткування іноземців та осіб без громадянства. Як кількісний критерій резидентства використовується кількість днів перебування фізичної особи-платника податку на території держави. Податкове законодавство України, як і законодавство багатьох держав, таким критерієм визначає 183 календарні дні (цілісно або сумарно) протягом року. Це так званий тест фізичної присутності, який встановлюється щорічно і діє в межах календарного року.

Так, відповідно до Податкового кодексу України одним з критеріїв резидентства фізичної особи податкове законодавство України визначає умову перебування в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду або від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року. Термін перебування на території держави є одним з критеріїв визначення податкового резидентства. Податковими резидентами України визнаються фізичні особи, які мають постійне місце проживання в Україні. У разі, якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має місце постійного проживання в Україні. Якщо фізична 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 [3].

Днем перебування в Україні є будь-який календарний день, у який фізична особа фактично перебувала на території України, незалежно від тривалості цього перебування. Час фактичного перебування на території України охоплює час безпосереднього перебування фізичної особи на території України, а також час, на який ця особа виїхала за межі території України спеціально на лікування, відпочинок, навчання, у відрядження. Не належить до часу фактичного перебування на території України час, протягом якого іноземець та особа без громадянства перебували в Україні: 1) як особа, що має дипломатичний або консульський статус, або є членом сім'ї такої особи; 2) як співробітник міжнародної організації, створеної за міждержавною уго-



дою, учасником якого є Україна, або як член сім'ї такого співробітника; 3) на лікуванні, відпочинку, навчанні за умови перебування фізичної особи в Україні виключно з цими цілями; 4) виключно для проїзду через територію України. Податковими нерезидентами України визнаються фізичні особи, які не є податковими резидентами України.

2. Здійснення економічної діяльності або отримання доходів від джерел у державі.

3. Наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню.

4. Здійснення операцій або дій, що підлягають оподаткуванню.

5. Участь у відносинах, однією з умов яких є сплата мита чи зборів, пов'язаних із перетином митного кордону. До факультативних ознак фізичних осіб-платників податків і зборів належать: 1) місце постійного проживання; 2) принцип громадянства використовується поряд з принципом місця проживання або місцезнаходження суб'єкта; 3) центр особистих і економічних інтересів; 4) місце фактичного проживання.

Відповідно до ст. 3 Конституції України людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Виходячи зі змісту цієї статті, визнаємо необхідність в охороні державою прав і свобод кожного члена суспільства. З цього випливає, що порушення приватних інтересів людини дає право їй звернутися до держави за захистом при порушенні таких прав і свобод. Таким чином, приватні інтереси особи пов'язані з реалізацією конституційних прав і свобод. Інтереси суспільства полягають у формуванні правової держави, підтриманні суспільної згоди. Інтереси держави пов'язані із захистом конституційного ладу, суверенітету та територіальної цілісності.

Загальнородові критерії визначення фізичних осіб як зобов'язаних суб'єктів накладаються на спеціальні конструкції на межі публічного та приватного права. Така особливість пов'язується з запозиченням коштів, надходженням кредитів для придбання об'єктів нерухомості. Складність регулювання подібних відносин, специфіка спорів, пов'язаних з цим, зумовили спеціальні судові роз'яснення. Постанова пленуму Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ „Про деякі питання судової практики при вирішенні спорів, що виникають з кредитних правовідносин” [5] стосується основних питань судового розгляду справ, пов'язаних з кредитними правовідносинами. Аналіз тексту постанови та положень ст. ст. 1054–1057 Цивільного кодексу України [8], п. 3 ч. 1 ст. 1 Закону України „Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” [7], п. 7 ч. 1 ст. 2 Закону України „Про банки і банківську діяльність” [4] дає змогу дійти висновку, що під кредитними правовідносинами розуміються відносини між кредитною установою та іншою фізичною чи юридичною особою з приводу отримання грошових коштів у певному розмірі за умови їх подальшого повернення з нарахуванням процентів за користування цими коштами. Закон

України „Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” [7] у п. 1–3 ч. 1 ст. 1 дає визначення таких понять: „фінансова установа”, „кредитна установа”, „фінансовий кредит”. Кошти, які надаються у кредит, не перебувають в оперативному віданні України, тобто не є публічними коштами, відносини щодо формування, розподілу та використання яких регулюються нормами фінансового права.

Кредитні правовідносини у даному випадку не є предметом регулювання фінансового права. Але, урахувавши єдність системи права та взаємозв'язок галузей права, можна виділити такі пункти постанови, окремі положення яких регулюються нормами фінансового права. Частина 12–14, 16 постанови містять положення щодо національної грошової одиниці – гривні, а також положення щодо використання іноземної валюти (п. 1 ч. 12). Згідно зі статтею 99 Конституції України [2] грошовою одиницею України є гривня. Указана стаття визначає правовий статус гривні, але не встановлює сферу її обігу та будь-яких обмежень щодо можливості використання в Україні іноземної валюти. Таких обмежень не міститься і у статті 192 ЦК України [8], у якій указується на те, що іноземна валюта може використовуватися в Україні у випадках і в порядку, встановлених законом, що певним чином стосується предмета регулювання фінансового права, адже відповідно до ч. 4 ст. 33 Бюджетного кодексу [1] проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період ґрунтується на прогностичних макропоказниках економічного і соціального розвитку України на наступний бюджетний період із зазначенням показників обсягу валового внутрішнього продукту, індексів споживчих та гуртових цін, прогнозованого офіційного обмінного курсу гривні у середньому за рік та на кінець року, прогнозованого рівня безробіття. Відповідні повноваження у сфері валютного регулювання і забезпечення стабільності грошової одиниці – гривні – має Національний банк України (ст. 99 Конституції України [2], ч. 1 ст. 6, п. 14, 16 ч. 1 ст. 7 Закону України „Про Національний банк України” [6]). Повноваження Національного банку України у даній сфері, хоча безпосередньо і не стосуються фінансових правовідносин, але впливають на них суттєво, відповідно до ч. 2 ст. 33 Бюджетного кодексу України [1].

Згідно зі статтею 625 Цивільного кодексу України [8] наслідки прострочення боржником грошового зобов'язання у вигляді інфляційного нарахування на суму боргу та три проценти не є санкціями, а виступають способом захисту майнового права та інтересу, який полягає у відшкодуванні матеріальних втрат кредитора від знецінення грошових коштів унаслідок інфляційних процесів та отриманні компенсації (плати) від боржника за користування утримуваними ним грошовими коштами, належними до сплати кредитору, а тому суд має виходити з того, що ці кошти нараховуються незалежно від вини боржника та незалежно від сплати ним неустойки (пені) за порушення виконання зобов'язання. У даній частині застосовано положення про інфля-



ційне нарахування, що пов'язано з предметом фінансового права – публічними фінансами. Так, Закон України „Про Державний бюджет” обов'язково повинен прийматися з урахуванням прогнозованих показників інфляції (ч. 4 ст. 33 Бюджетного кодексу України) [1] на наступний бюджетний рік.

#### Список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України : від 8 липня 2010 року № 2456-VI // *Голос України*. – 2010. – № 143.
2. Конституція України : від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР // *Відомості Верховної Ради України*. – 1996. – № 30.
3. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 року // *Голос України*. – 2010. – № 229.
4. Про банки і банківську діяльність : Закон України : від 7 грудня 2000 року № 2121-III // *Голос України*. – 2001. – №

12.

5. Про деякі питання судової практики при вирішенні спорів, що виникають з кредитних правовідносин : постанова пленуму Вишого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ : від 30 березня 2012 року № 5 // *Закон і Бізнес*. – 2012. – № 18.

6. Про Національний банк України : Закон України : від 20 травня 1999 року № 679-XIV // *Голос України*. – 1999. – 22.06.

7. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України : від 12 липня 2001 року № 2664-III // *Голос України*. – 2001. – № 150.

8. Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 року № 435-IV // *Голос України*. – 2003. – № 45.

*Стаття надійшла до редакції 07.05.2012 р.*