

УДК 336.226.11 (043.2)

*Устинова І. П.
Національний педагогічний університет
імені М. П. Драгоманова*

ОКРЕМІ ТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

У статті аналізуються теоретичні питання складових оподаткування фізичних осіб, досліджуються важливі складові структури податку на доходи фізичних осіб.

Ключові слова: Податкова правосуб'єктність, податкова правоздатність, податкова дієздатність, податковий резидент, податковий агент.

Важливою складовою в сфері державного управління є питання регулювання податкової режиму, що є суттєвою частиною поповнення дохідної частини державного бюджету, а значить фінансової спроможності бюджетної системи зокрема, і фінансової системи взагалі. Потужною частиною податкових надходжень є податки на доходи фізичних осіб. У всіх світових фінансових та податкових системах існує такий інститут як оподаткування фізичних осіб, що суттєвою складовою поняття податкового тягаря. Європейські соціальні стандарти передбачають чітке регулювання доходів фізичних осіб та таким чином контроль за благополуччям громадян суспільства. Складовими питання оподаткування доходів фізичних осіб є деякі теоретичні поняття такі як податкова правосуб'єктність, податкова правоздатність, податкова дієздатність, податковий резидент, податковий агент. Цими та іншими питаннями опікувалася значна кількість юристів дослідників. До теперішнього часу аналіз оподаткування доходів фізичних осіб відбувався в наукових статтях і монографіях, присвячених дослідженню загальних проблем податкового права, або стосувався лише окремих складових окресленої проблеми. В цьому напрямку представляють інтерес праці А. В. Бризгаліна, Л. К. Воронової, О. М. Горбунової, М. В. Карасьової, О. М. Козиріна, Ю. О. Костенко, М. П. Кучерявенка, П. С. Пацурківського, С. Г. Пепеляєва, М. І. Піскотіна, Н. І. Хімічевої, Д. Г. Черніка та інших, в яких розглядаються загальні питання правового регулювання податків і зборів, окремі аспекти оподаткування доходів фізичних осіб. При дослідженні основних питань статті використані роботи іноземних вчених Р. Дернберга, М. Дженіса, Р. Кея.

У зв'язку з цим перед теоретиками й практиками постає завдання з'ясувати особливості деяких теоретичних складових оподаткування фізичних осіб, що сприятиме поглибленню знань щодо правової природи цього явища й удосконаленню механізму адміністративного та фінансово-правового регулювання.

На сьогоднішній день, податок на доходи фізичних і юридичних осіб використовується у всіх розвинених державах світу і є реальним та суттєвим бюджетним надходженням, за рахунок якої існує держава.

Аналізуючи правовий статус платника податку, насамперед, звернімо увагу на таку юридичну властивість фізичної особи, як податкова правосуб'єктність. Дана категорія є однією з найважливіших, базових у податковому праві. Наявність правосуб'єктності є передумовою для реалізації податкових правовідносин, тому що, володіючи нею, суб'єкти податкових правовідносин одержують можливість мати й

реалізовувати певні податкові права і обов'язки. Таким чином, з врахуванням загальнотеоретичного поняття "правосуб'єктність", під податковою правосуб'єктністю варто розуміти встановлену нормами фінансового права здатність суб'єкта бути носієм і реалізовувати юридичні права і обов'язки у сфері оподаткування. Серед елементів правосуб'єктності можна виділити правоздатність, дієздатність і деліктоздатність, як елемент дієздатності [1, с. 56]. Більш докладно ми розглянемо право- та дієздатність.

Під правоздатністю мається на увазі здатність суб'єкта мати певні права і обов'язки. Так, М. П. Кучерявенко визначає податкову правоздатність як передбачену нормами податкового права, здатність мати права та обов'язки щодо сплати податків, тобто можливість особи бути учасником податкових правовідносин. Зміст цього виду правоздатності складає сукупність прав та обов'язків, які суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства.

Наявність податкової дієздатності дозволяє учасникові правовідносин своїми законними вольовими діями реалізовувати належні йому права й виконувати покладені на нього обов'язки. Іншими словами, податкова дієздатність – це передбачена нормами податкового права здатність суб'єкта своїми діями створювати і реалізовувати права й обов'язки. Податковою деліктоздатністю визнається здатність особи відповідати за порушення норм права [2, с. 56].

При аналізі податкової правосуб'єктності варто звернути увагу на момент виникнення податкової право- та дієздатності. При цьому багато науковців схиляються до того, що податкова правоздатність виникає з моменту народження людини, дієздатність – по досягненні певної умови (реєстрація як підприємця, досягнення певного віку та ін.) [3, с. 38].

Автор погоджується з думкою В. І. Гурєєва, який вважає, що податкова правоздатність може наступати тільки після появи в суб'єкта цивільної дієздатності. Свою точку зору вчений обґрунтовує необхідністю наявності майна у фізичних осіб, можливістю мати право користуватися останнім, виконувати яку-небудь роботу й отримувати певний прибуток [4, с. 47].

Оподаткування доходів фізичних осіб дістало найбільшого поширення після першої світової війни. У різних країнах правовий механізм податку з доходів фізичних осіб істотно відрізняється і має свої особливості, зумовлені історичними, політичними, економічними та іншими чинниками.

Законодавче поняття платника податку з доходів фізичних осіб, міститься у ст. 162 Податкового кодексу України, відповідно до якої такими платниками вважаються резиденти, що одержують доходи як на території України, так і за її межами, і нерезиденти, які одержують доходи з джерелом походження на території України. Як бачимо, податок з доходів фізичних осіб засновано на принципі поділу платників на резидентів і нерезидентів. Такий підхід до класифікації платників є традиційним і використовується в досить багатьох країнах.

Подібним чином закріплюється поняття платника податку з доходів фізичних осіб і в законодавстві Російської Федерації. Так, згідно зі ст. 207 Податкового кодексу Російської Федерації "Платниками податку з доходів фізичних осіб визнаються фізичні особи, що є податковими резидентами Російської Федерації, а також фізичні особи, які одержують доходи від джерел у Російській Федерації і не є податковими резидентами Російської Федерації" [5, с. 47].

Відповідно до п. 1.213 ст. 14 ПК України, фізична особа – резидент – це фізична особа, яка має місце проживання в Україні. 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 [6, с. 69].

У Сполучених Штатах Америки процедура визначення статусу податкового резидентства передбачає дві умови. У першу чергу суб'єкт повинен перебувати на території США не менше 31 дня в календарному році. Далі, необхідний обов'язковий облік його проживання протягом останніх двох років, причому в першому попередньому році зараховується одна третина часу перебування на території Сполучених Штатів Америки, а в другому – одна шоста частина його присутності. Якщо сума цих складових не менше 183 днів, особа визнається резидентом цієї країни. Крім зазначеної процедури в США особу може бути визнано резидентом відповідно до додаткових ознак, до яких відносяться: а) законний в'їзд на територію США, коли особі надається посвідчення на проживання (тест “зеленої карти”); б) значний строк перебування в США; в) перший рік класифікації себе як резидента (*переклад автора*) [6, с. 84].

У теорії податкового права можна виокремити два критерії, що визначають податковий обов'язок платника – принцип резидентства і принцип територіальності [7, с. 49]. Обидва вони тісно взаємозв'язані й залежно від конкретного податку можуть або спільно виконувати функцію визначення належності особи до категорії платників даного виду податку, або окремо. Так, у випадку дії принципу територіальності на осіб, які мають майно (майнові податки, наприклад, податок на землю) або доходи, які вони одержують з певної території, обов'язок зі сплати податку покладається на них незалежно від їх місця проживання, громадянства або національної належності. Інакше кажучи, основним критерієм для віднесення особи до категорії платників є об'єкт оподаткування, його територіальне розташування.

Розглядаючи принцип територіальності, варто звернути увагу на особливості його дії. Р. Л. Дєрнберг відзначав, що, аналізуючи принцип територіальності, важливо розрізнити його дію, з одного боку, відносно осіб, що перебувають на відповідній території, з іншого боку, відносно доходів, одержаних на цій території. Таке розмежування є досить важливим, оскільки якщо в першому випадку воно стосується правового регулювання платника, то в другому випадку – об'єкта оподаткування [8, с. 58].

З метою недопущення проявів дискримінації щодо громадян при оподаткуванні в різних країнах 18 жовтня 1961 р. прийнята Європейська соціальна хартія. Цей документ набув чинності з 1965 р., регламентувавши право громадян кожної з договірних сторін займатися діяльністю, що приносить доход, на території інших

договірних сторін на принципах рівності з їхніми громадянами. Як слушно зазначив М. П. Кучерявенко, диференціація громадян не може бути підставою для збільшення податкового тягара нерезидентів шляхом установлення у їх відношенні інших ставок, використання системи податкових пільг або інших механізмів збільшення податкового тягара.

При застосуванні принципу податкового резидентства особа визнається платником податку в разі закріплення за нею статусу податкового резидента. Для визначення цього статусу залежно від країни може застосовуватися низка критеріїв, таких як місце проживання або постійного проживання, громадянство, приналежність до певної соціальної або релігійної групи, походження, соціальне становище в суспільстві тощо.

В Україні в механізмі податку з доходів фізичних осіб обидва принципи діють спільно. Відповідно до Податкового кодексу України, особа, що проживає на території України вважається податковим резидентом. Якщо особа крім місця проживання в Україні має інше місце проживання на території іншої держави, вона визнається податковим резидентом при постійному проживанні в Україні.

Утім не виключено, що особа може мати декілька постійних місць проживання в різних державах. У таких випадках для визначення податкового резидентства використовується критерій “більш тісних особистих або економічних зв’язків (центр життєвих інтересів)”.

Автор приєднується до існуючої позиції, що з часом встановлення цієї ознаки може викликати істотні труднощі. Так, наявність більш тісних економічних зв’язків теоретично можливо перевірити по відповідних платіжних і звітних документах, що містять відомості щодо доходу особи. Цілком логічно при цьому визнавати особу податковим резидентом, якщо розмір її доходів з джерелом походження в Україні більше того, який отримано за межами нашої держави. Проте в цьому випадку незрозуміло, яким чином податковий орган буде порівнювати розміри цих доходів – адже розмір доходу, отриманого за кордоном для нього невідомий. Перевірка ж наявності більш тісних особистих зв’язків є ще більш цікавим заходом. Навряд чи можна уявити собі, а тим більше врегулювати на рівні законодавства, процедуру визначення працівником податкового органу більш тісних особистих зв’язків особи. Більше того, якби такий механізм і був би закріплений, він з великою долею ймовірності порушував би основні права людини, передбачені як міжнародним законодавством, так і Конституцією України [9, с. 48].

Можливо, передбачаючи зазначені труднощі, український законодавець закріпив у чинному законодавстві норму, відповідно до якої у випадку неможливості визначення держави, у якій особа має більш тісні економічні зв’язки, або якщо особа не має постійного місця проживання в жодній з країн, вона вважається податковим резидентом за умови перебування на території України понад 183 днів протягом 12-ти місячного періоду, включаючи день приїзду й день від’їзду. На даний момент не зовсім зрозумілим і законодавчо не врегульованим залишається питання, чи включається час проходження транзитом через територію України в цей 183-денний строк?

Отже, податковими резидентами України визнаються фізичні особи, що фактично знаходилися на території України не менше 183 днів (цілісно чи сумарно) у будь-якому послідовному 12-місячному терміні, що починається чи закінчується в

податковому періоді. Днем перебування в Україні є будь-який календарний день, у який фізична особа фактично знаходилася на території України, незалежно від тривалості цього перебування. Час фактичного перебування на території України включає 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.

Поряд з платниками податку на доходи фізичних осіб обов'язок по нарахуванню, утриманню і сплаті цього податку, введенню податкового обліку, подачі податкової звітності покладено також на податкових агентів. Інститут податкового агентства одержав своє законодавче закріплення у Законі України "Про податок з доходів фізичних осіб", а згодом і у Податковому кодексі. Прийнято вважати, і автор приєднується до такої думки, що податковий агент це особа, на яку покладається обов'язок по обчисленню й утриманню податку з платника і перерахуванню його у відповідний бюджет [10, с. 103]. Він справедливо відзначає, що правовий статус податкових агентів характеризується деякою подвійністю. Так, стосовно податкових органів податкові агенти є зобов'язаними особами, які виступають у ролі платників податків, тобто мають права й обов'язки останніх. У той же час щодо платників податків податкові агенти виконують роль податкового органу, здійснюючи дії по нарахуванню й утриманню сум податку з метою наступного перерахування їх у бюджет. При цьому такі дії провадяться без волевиявлення платника в силу обов'язків, покладених на податкових агентів нормативним актом.

Деякі науковці вважають податкових агентів представниками платників податків у їх відносинах з податковими органами. Така позиція вбачається не логічною. Обов'язок по утриманню суми податку з платника й перерахуванню її в бюджет покладено на податкових агентів податковим законодавством, у той час як представник платника податків діє на підставі доручення. Таким чином, цілком очевидна різна природа правовідносин у зв'язках "представник – платник податку" і "агент – платник податку". У першому випадку для виникнення у представника прав й обов'язків щодо платника податку необхідно волевиявлення останнього. У другому ж ніякого волевиявлення платника податків для виникнення у податкового агента стосовно нього прав не потрібно, тому що вони в агента виникають у силу нормативного акта та встановленого припису.

Висновки. Отже, платником податку на дохід фізичної особи є фізична особа-резидент і нерезидент, а також податковий агент. Законодавчо встановлено, що фізична особа має право займатись підприємницькою діяльністю, однак оподаткування такого суб'єкта не відноситься до загального річного (місячного) оподаткованого доходу.

Використані джерела:

1. Проблемы общей теории права и государства / под общей ред. В. С. Нерсесянца. – М. : Инфра-М, 1999. – С. 552.
2. Налоговое право Украины : учебное пособие / под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – 488 с.
3. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.
4. Гуреев В. И. Российское налоговое право. – М. : Экономика, 1997. – 383 с.
5. Податковий кодекс.

6. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. – Х. : Фирма “Консум”, 1997. – 432 с.
7. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. – В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – Х. : Легас; Право, 2005. – 600 с.
8. Дернберг Р. Л. Международное налогообложение : пер. с англ. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
9. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: автореф. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 – Фінансове право / О. О. Головашевич. – Харків, 2008. – 30с.
10. Налоговое право Украины : учебное пособие / под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – 488 с.

Устинова И. П. Отдельные теоретические вопросы осуществления налогообложения доходов физических лиц.

В статье анализируются теоретические вопросы составляющих налогообложения физических лиц, исследуются важные составляющие структуры налога на доходы физических лиц.

Ключевые слова: *налоговая правосубъектность, налоговая правоспособность, налоговая дееспособность, налоговый резидент, налоговый агент.*

Ustynova I. Some theoretical aspects of individual's income taxation implementation.

Theoretical aspects of individual taxation component are analyzed in the article as well as important elements of taxation structure on individual incomes are scrutinized.

Keywords: *taxation law of individuals, taxation law ability, taxation resident, taxation agent.*

КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВІ НАУКИ

УДК 343.10

*Кончаковська В. В.
Національний педагогічний університет
імені М. П. Драгоманова*

ЗМІНИ ДО СТАТТІ 127 КРИМІНАЛЬНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ: ОБ'ЄКТИВНА НЕОБХІДНІСТЬ ЧИ РЕАЛІЗАЦІЯ ПОЛІТИЧНИХ ПРОГРАМ?

У статті розглядається питання про необхідність внесення змін до статті 127 “Катування” Кримінального кодексу України.

Ключові слова: *злочин, стаття, катування.*

Питання дотримання прав людини і громадянина було і залишається одним із найактуальніших в Україні. Поглянемо на це з точки зору внесеної новели до чинного Кримінального кодексу України (далі – КК України) – ст. 127 “Катування”. Одним із завдань КК України є правове забезпечення охорони прав і свобод людини і громадянина, громадського порядку та громадської безпеки... від злочинних посягань, а також запобігання злочинам. Саме проти прав, свобод, здоров'я тощо людини (потерпілого) спрямовані злочинні посягання суб'єкта злочину за ст. 127 КК України.