

## СТАТУС ПЛАТНИКА ПОДАТКУ З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Платник податку є одним з основних елементів податкового механізму. Чітке й однозначне визначення правового статусу платника податку має велике значення для правильного застосування норм податкового права. Нормативне регулювання статусу платника податку з доходів фізичних осіб в останні роки зазнало істотних змін. З 2004 р. на зміну прибутковому податку прийшов податок з доходів фізичних осіб. Саме тому необхідно приділяти значну увагу сучасному становищу цього питання як у теорії податкового права, так і при застосуванні теоретичних положень на практиці.

Законодавче поняття платника податку міститься в Законі України «Про систему оподаткування» [1]. Так, ст. 4 зазначеного закону визначає платників податків і зборів як юридичних і фізичних осіб, на яких, відповідно до діючого законодавства, покладений обов'язок по сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів). Очевидно, що в цьому випадку, напевно з метою запобігання колізій, законодавець застосував бланкетну норму. Більш деталізоване поняття платника податку містить Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами», який, крім юридичних і фізичних осіб, виділяє філії, відділення, інші відособлені підрозділи юридичних осіб, що не мають статусу юридичної особи, а також поділяє фізичних осіб на таких, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності, та на осіб, які не мають такого статусу [2, п.п. 1]. Аналогічно закріплене поняття платника податків і в російському законодавстві [3, с. 17].

Поняття платника податку з доходів фізичних осіб регламентовано ст. 2 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб», відповідно до якої платниками податку на доходи фізичних осіб є резиденти, що одержують доходи як на території України, так і за її межами, і нерезиденти, що одержують доходи із джерелом походження на території України [4]. Таким чином, податок на доходи фізичних осіб заснований на принципі розподілу платників на резидентів і нерезидентів. Такий підхід до класифікації платників є традиційним і використовується в багатьох країнах.

Хотілося б звернути увагу на те, що до прийняття Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» під платником прибуткового податку з громадян слід було розуміти громадян України, іноземних громадян і осіб без громадянства [5, ст. 1]. При цьому наявність постійного місця проживання в Україні не мала значення для віднесення платників до тієї або іншої категорії, а основним критерієм для цього був статус громадянства.

Багато вчених додержуються думки про загальобов'язковість оподатковування. Ще Л. Тарасов, а потім І. І. Янжул відстоювали таку точку зору, аргументуючи її фактом використання державних благ всіма особами, що перебувають на території певної держави, незалежно від того, чи є вони його громадянами, чи ні [6, с. 554; 7, с. 205].

На наш погляд, перехід від принципу поділу платників на громадян й іноземців до принципу виділення податкових резидентів і нерезидентів є аргументованим і в більшій мірі відповідає сучасним реаліям розвитку України. Обов'язок по сплаті податків закріплений на конституційному рівні. Ст. 67 Конституції України зобов'язує кожного сплачувати податки й збори в порядку і розмірах, встановлених законом [8]. У цьому світлі уявляється позитивною зміна назви закону, що регулює основи оподатковування доходів фізичних осіб з «...податку з громадян» на «...фізичних осіб». Така зміна більш точно відображає сутність даного податку, не звужуючи при цьому коло платників.

Під податковим резидентом у цьому випадку варто розуміти фізичну особу, що має постійне місце проживання в Україні. У випадку, якщо особа має також місце проживання в іншій країні, питання про її приналежність до резидентів вирішується, ґрунтуючись на ознаці більш тісних особистих або економічних зв'язків (центр життєвих інтересів) в Україні. При цьому достатньою умовою для встановлення даної ознаки є самостійне визначення такою особою постійного місця проживання в Україні або членів родини такої особи, її реєстрація як суб'єкта підприємницької діяльності або самозайнятої особи. При неможливості визначити центр життєвих інтересів зазначеними вище способами, застосовується тест фізичної присутності. У цьому випадку особа вважається резидентом, якщо вона перебуває на території України протягом не менше 183-х днів сукупно протягом будь-якого 12-ти місячного періоду [4, п.п. 1.20.1].

У теорії податкового права можна виділити два критерії, що визначають податковий обов'язок платника, – принцип резидентства й принцип територіальності [9, с. 150–151]. Обидва принципи тісно взаємозв'язані й залежно від конкретного податку можуть або спільно виконувати функцію визначення приналежності особи до категорії платників даного виду податку, або окремо.

У нашій державі у механізмі податку на доходи фізичних осіб обидва принципи діють спільно. Згідно з п.п. 1.20.1 п. 1.20 ст. 1 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб», [4] особа, що проживає на території України, є податковим резидентом. Якщо особа має, крім місця проживання в Україні, інше місце проживання на території іншої держави, то вона визнається податковим резидентом у випадку постійного проживання в Україні.

Однак, не виключено, що особа може мати кілька постійних місць проживання в різних державах, тоді для визначення податкового резидентства використовується критерій «більш тісних особистих або економічних зв'язків (центр життєвих інтересів)». Визначення наявності даної ознаки в ряді випадків може викликати істотні труднощі. Так, наявність більш тісних економічних зв'язків теоретично можливо перевірити за відповідними платіжними і звітними документами, що містять відомості про дохід особи. Цілком логічно при цьому визнавати особу податковим резидентом, якщо розмір її доходів із джерелом походження в Україні більше доходу, отриманого за межами нашої держави, однак у цьому випадку незрозуміло, яким чином податковий орган буде порівнювати розміри цих доходів: адже розмір доходу, отриманого за кордоном, йому 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 часткою ймовірності порушував би основні права людини, передбачені як міжнародним законодавством, так і Конституцією України [8, ст. 31, 32].

Мабуть, передбачаючи зазначені складнощі, український законодавець закріпив у зазначеному Законі [4] норму, відповідно до якої у випадку неможливості визначення держави, в якій особа має більш тісні економічні зв'язки, або якщо особа не має постійного місця проживання в жодній із країн, вона вважається податковим резидентом у випадку перебування на території нашої країни більше 183-х днів протягом 12-ти місячного періоду, включаючи день приїзду й відїзду. На даний момент неясним і законодавчо не врегульованим залишається питання про врахування часу проходження транзитом через територію України в цей 183-х денний строк.

Якщо всі перераховані методи не дозволяють визначити статус податкового резидента, то вступає в дію принцип громадянства, тобто особа визнається податковим резидентом, якщо вона має громадянство України. Однією з умов визнання особи податковим резидентом є також місце її державної реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. На наш погляд, така норма вимагає уточнення й доопрацювання, тому що в певних випадках може призвести до подвійного оподаткування. Наприклад, фізична особа підприємець, зареєстрована на території України, автоматично стає податковим резидентом і зобов'язана сплачувати податок на доходи фізичних осіб на доходи, отримані як на території України, так і за її межами. Припустимо, у неї є який-небудь заробіток за кордоном, у той же час така особа може навіть не

проживати на території нашої держави, центр її життєвих інтересів перебуває за межами території України. У даному контексті фактично не варто нараховувати податок на доходи фізичних осіб на доходи, отримані за кордоном, однак у силу чинного законодавства такі доходи підлягають оподатковуванню. Більше того, доходи особи із джерелом походження за межами України напевно підлягають оподатковуванню згідно із законодавством тієї держави, де вони отримані. У цьому випадку логічно було б оподатковувати податком доходи саме від заняття підприємницькою діяльністю, не поширюючи статус податкового резидента на таких осіб.

Відповідно до діючого законодавства, в Україні існує єдине громадянство [8 ст. 4; 3, ст. 2]. З метою оподатковування у випадку, якщо громадянин України має також громадянство іншої країни, така особа вважається громадянином України, що не має права на зарахування податків, сплачених за кордоном. Таке зарахування може бути передбачено Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» або міжнародними договорами з питань оподатковування, згода на обов'язковість виконання яких дана Верховною Радою України. Особа втрачає громадянство України у випадку добровільного прийняття громадянства іншої держави. При цьому під добровільним прийняттям розуміються всі випадки, коли громадянин України подає у відповідний зарубіжний орган заяву або клопотання про отримання громадянства в порядку, встановленому законодавством тієї країни [10, ст. 19].

З одного боку, може здатися, що така міра носить каральний характер за порушення законодавства про громадянство України, не аргументовано позбавляючи особу права на зарахування податків. З іншого боку, особа, відносно якої оформляється втрата громадянства України, до видання Указу Президента України про припинення громадянства України користується всіма правами й несе всі обов'язки громадянина України, що передбачено законом про громадянство [10, ст. 20]. Таким чином, вважаємо за необхідне уточнити ч. 6 п.п. 1 п. 20 ст. 1 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб», виклавши її в такій редакції: «Якщо всупереч закону фізична особа – громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподатковування така особа вважається громадянином України, що не має права на зарахування податків, сплачених за кордоном, передбаченого цим Законом або нормами міжнародних договорів України до моменту видання Указу Президента України про припинення громадянства України цієї особи».

У той же час, ні Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб», ні інші законодавчі акти України не містять визначення терміна «основне місце проживання», так само як і порядок самостійного визначення фізичною особою основного місця прожи-

вання на території України. Законодавство України лише містить поняття «місця знаходження» і «місця перебування», для диференціації яких застосовується різний строк проживання на конкретній адміністративно-територіальній одиниці – до 6-ти місяців і більше 6-ти місяців відповідно [11]. Ст. 5 Закону України «Про свободу пересування й вільний вибір місця проживання в Україні» передбачає, що законними підставами для знаходження на території України іноземців і осіб без громадянства є їхня реєстрація на території України, тобто внесення відомостей у паспортний документ про місце знаходження або перебування.

Таким чином, для самостійного визначення власного резидентського статусу іноземна особа повинна подати заяву в податковий орган із проханням вважати її резидентом з метою оподаткування з доходів фізичних осіб.

Нерезидентами, згідно з п. 1.20.2. Закону [4], визнаються особи, що не є резидентами.

Здається дивним, що законодавець поняття резидента, чітка регламентація якого вкрай важлива для податкового права, не закріпив на рівні загальних податкових законів. Так, поняття резидента стосовно фізичних осіб закріплено в Декреті Кабінету Міністрів «Про систему валютного регулювання й валютного контролю» [12, ст. 1], Митному Кодексі України [13], Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» і інших підзаконних нормативних актах. На наш погляд, більш логічним було б закріплення даного поняття в Законі України «Про систему оподаткування», а у випадку прийняття Податкового кодексу України – у загальній його частині.

Особливий статус мають співробітники дипломатичних відомств. Так, не визнаються платниками податку з доходів фізичних осіб нерезиденти, які мають дипломатичний імунітет і привілеї, встановлені в умовах взаємності міжнародним договором, згода на обов'язковість якого дана Верховною Радою України, відносно доходів із джерелом походження в Україні, одержуваних такою особою безпосередньо від заняття такою діяльністю або прирівняною до неї міжнародним договором іншою діяльністю.

У цілому, з прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» наша держава зробила великий крок у напрямку вдосконалення національної податкової системи та зменшення податкового тягаря. Деякі застарілі положення замінені на такі, що відповідають сучасним реаліям, але не всі вони є адекватними, подекуди має місце колізія норм права. Щодо статусу платника податку з доходів фізичних осіб, вбачається дуже слушним закріплення базових категорій і понять на рівні загального податкового законодавства.

**Список літератури:** 1. Закон України «Про систему оподаткування // Відомості Верховної Ради України. 1991. № 39. Ст. 510. 2. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» // Відомості Верховної Ради України. 2001. №10. Ст. 44. 3. Налоговый кодекс Российской Федерации. М.–Л., 2006. 4. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» // Відомості Верховної Ради України. 2003. №37. Ст. 308. 5. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» // Відомості Верховної Ради України. 1993. №10. Ст. 77. 6. Тарасов Л. Очерк науки финансового права. Ярославль, 1883. 7. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. СПб, 1904. 8. Конституція України. Відомості Верховної Ради України. 1996. №30. Ст. 141. 9. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. Х., 2005. 10. Закон України «Про громадянство України» // Відомості Верховної Ради України. 2001. №13. Ст. 65. 11. Закон України «Про свободу пересування і вільний вибір місця проживання в Україні» // Відомості Верховної Ради України. 2004. №15. Ст. 232. 12. Декрет Кабінету Міністрів «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» // Відомості Верховної Ради України. 1993. №17. Ст. 184. 13. Таможенный кодекс Украины // Ведомости Верховной Рады Украины. 2002. №38–39. Ст. 288.

*Надійшла до редколегії 09.02.07*

*Т. М. Карнаух*

### **ПРИТРИМАННЯ: ЗМІСТ ПРАВОВІДНОШЕННЯ**

Одним із нововведень Цивільного кодексу (далі – ЦК) України стало включення до переліку видів забезпечення виконання зобов'язань притримання майна боржника. Поява інституту притримання в цивільному праві України спричинила багато теоретичних і практичних питань, серед яких, зокрема, і питання змісту правовідношення притримання. Сучасна наукова література, на жаль, недостатньо повно висвітлює проблемні аспекти цих правовідносин. Переважна більшість праць, зокрема, Н. Матвієнко, О. Рогача, обмежується лише перерахуванням основних прав та обов'язків учасників відносин; дещо більше уваги цій темі приділено російськими вченими, наприклад, М. В. Южаніним, Л. М. Якушиною.

Однак, незважаючи на це, наукова розробленість даного питання залишається недостатньою і потребує поглиблення. У даній статті ставиться завдання не лише сформулювати максимально повний перелік варіантів можливої і належної поведінки суб'єктів притримання, але і розкрити їх правову природу та взаємозв'язок, показати їх значення у практиці застосування цього інституту.

Як відомо, зміст правовідношення включає суб'єктивні права та обов'язки учасників. Суб'єктивне цивільне право – це міра дозволеної поведінки суб'єкта цивільного правовідношення, ті юридичні можливості, які надані йому нормами права. Суб'єктивне цивільне право є поєднанням правомочності на власні дії, правомочності вимагати від зобов'язаного суб'єкта виконання ним певних обов'язків та правомочності на захист [1, с. 76]. Суб'єктивне право характеризується забезпеченістю, що обумовлюється його зв'язком з кореспондуючим обов'язком. Суб'єктивний обов'язок – це забез-