

## ПРАВОВІ КРИТЕРІЇ РОЗМЕЖУВАННЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ НА РЕЗИДЕНТІВ ТА НЕРЕЗИДЕНТІВ

Визначення платника податку з доходів фізичних осіб є можливим через специфічну групу правовідносин, які торкаються взаємозв'язку між фізичною особою і державою. Платниками податку з доходів фізичних осіб в Україні згідно зі ст. 2 Закону № 889 є резиденти і нерезиденти [1]. У Декреті Кабінету Міністрів «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 року як такі виділялися громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства [2, ст. 1].

Зміна в назві Закону «громадян» на «фізичних осіб» є адекватною і позитивною для нинішнього етапу розвитку податкових правовідносин, оскільки ст. 67 Конституції України встановлює обов'язок по сплаті податків не тільки для громадян, а для «кожного», у чому і виражається загальність оподаткування. Крім того, у держави існує право вимагати сплати податку від усіх осіб, що перебувають на її території або одержують доходи за джерелом їх походження на території цієї держави. При оподаткуванні доходів такий підхід є виправданим. Ще А. Сміт відзначав: «Власник землі є обов'язково громадянином тієї країни, де знаходиться його маєток. Власник капіталу є, по суті, громадянином усього світу і аж ніяк не обов'язково пов'язаний з будь-якою окремою країною» [3, с. 605].

При визначенні суб'єкта податку виділяються різні ознаки останнього. Так, Л. Тарасов писав, що «суб'єктами податків вважаються всі особи, які живуть у державі, бо всі, не виключаючи навіть іноземців, зобов'язані нести податковий тягар, користуючись зручностями державного життя» [4, с. 555]. Про загальність оподаткування висловлювався і І.І. Янжул [5, с. 204-205].

І.Х. Озеров відійшов від принципу громадянства і визначив платника податку як: «та особа, що юридично несе податок». І він один із перших вказав, що, крім суб'єкта податку, існує і дійсний носій, що сплачує податок наприкінці всіх процесів переказування [6, с. 223]. Це дозволяє визначити платника непрямих податків. Юридичним носієм податку є особа, яка реалізує товар або послугу, у ціні яких закладені непрямі податки, а фактичний носій – особа, яка купує цей товар, послугу. Таким чином, фізичні особи фактично є носіями непрямих податків. Ця група податків становить собою могутній механізм перерозподілу доходів громадян, оскільки купуючи той або інший товар (послугу), фізична особа передає на користь держави частину свого доходу, з якого був уже сплачений податок з доходів фізичних осіб. При цьому платникові податку не надаються ніякі пільги.

Позиція, яку висловив І.Х. Озеров, є універсальною і зваженою, саме з таких позицій більшість учених сучасності розглядають суб'єкта податку з виділенням носія податку [7, с. 42; 8, с. 42; 9, с. 224].

Але разом із тим існують протилежні точки зору. Так, О. В. Мещерякова пише, що «суб'єкт податку виступає у вигляді платника податків (фізичної і

юридичної особи), який несе юридичну відповідальність за сплату податку, або у вигляді носія податку, або кінцевого платника, який формально не несе юридичної відповідальності але є фактичним платником податку через законодавчу систему переказування» [10, с. 4]. У наведеному визначенні змішуються поняття «суб'єкт» і «носій» податку. Далі відзначимо, що не завжди суб'єкт податку буде нести відповідальність за його сплату, прикладом тому служить сплата податку з доходів фізичних осіб у джерела виплати доходу. Змішання зазначених вище понять знаходимо й у В.М. Федосова [11, с. 16].

М.П. Кучерявенко визначає платника податку як особу, яка має, одержує (передає) об'єкти оподаткування або здійснює діяльність, що є об'єктом оподаткування, і на яку покладений обов'язок щодо сплати податків податковим законодавством» [12, с. 79-80]. У зазначеному визначенні органічно поєднуються умови, за яких згідно з чинним законодавством особа буде розглядатися як платник податку. Обґрунтованим є вживання терміна «платник податку», бо саме такий підхід закріплений у чинному законодавстві про податки.

Але незважаючи на повноту і логічну стрункність розглянутих визначень, вважаємо за необхідне уточнити деякі принципові положення. Ряд вчених виділяють таку обов'язкову ознаку суб'єкта податку, як наявність у нього самостійного джерела доходів або майна [13, с. 24; 7, с. 42; 14, с. 195; 15, с. 59], оскільки податок повинний скорочувати доходи платника податків.

Ми цілком поділяємо точку зору вчених, які вважають, що для визнання особи суб'єктом податку вона повинна відповідати такій умові, як наявність власного джерела доходу. Без такого акценту втрачається зміст, закладений у податку, саме наявність доходного джерела дозволяє залучати до оподаткування фізичних і юридичних осіб.

Поряд із розрізненням «суб'єкта податкового права» і «суб'єкта податкових правовідносин» останнього слід відрізнити від «суб'єкта податку». Не кожний суб'єкт податкових правовідносин буде суб'єктом податку. Органи податкової служби, вступаючи від імені держави в податкові правовідносини з платником податку, є суб'єктами податкових правовідносин, але ніколи не будуть суб'єктами оподаткування в межах виконання покладених на них функцій. Крім того, особа, будучи суб'єктом податкових правовідносин, може не бути суб'єктом того або іншого податку в разі відсутності в нього об'єкта оподаткування. Будучи взагалі суб'єктом цих правовідносин, деякі права та обов'язки будуть недоступні для платника податку у зв'язку з неможливістю їх реалізації в рамках конкретних правовідносин із справляння певного податку. Таким чином, суб'єкт податкових правовідносин та платник податку це різні за об'ємом прав та обов'язків учасники податкових правовідносин.

Правовий статус платника податку – фізичної особи залежить від того, чи є така особа резидентом або 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 даній країні. Таким чином, визначаючим для оподаткування є об'єкт оподаткування, при цьому

громадянство, національна належність, місце проживання не беруться до уваги.

Принцип резидентства поділяє платників податків на резидентів і нерезидентів у залежності від того, чи має особа постійне місце проживання в даній державі. Ознаки резидентів і нерезидентів встановлюються національним законодавством на підставі такого критерію, як доміциль, що становить собою сукупність передбачених податковим законодавством ознак, які дають підставу для визнання особи резидентом [16, с. 38].

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 і 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, вона 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 центра 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 перебуває на території України не менше 183 днів (включаючи день приїзду і від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року;

5) фізична особа буде визнаватися резидентом, якщо вона є громадянином України за неможливості визначити резидентський статус особи за допомогою попередніх положень;

6) якщо особа самостійно визначає місце постійного проживання в Україні;

7) 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 та позбавляється права на зарахування податків, сплачених за кордоном [1, пп. 1.20.1 п. 1.20 ст. 1].

Статус податкових резидентів надає право державі оподатковувати всі доходи, отримані фізичними особами незалежно від джерел їх походження – у даній державі або за її межами, тоді як особи, що не відповідають вищезгаданим умовам, визнаються нерезидентами і залучаються до оподаткування тільки щодо доходів, які мають джерело їх походження з України [1, пп. 1.20.2 п. 1.20 ст. 1, п. 3.2 ст. 3]. Отже, характеризуючи податковий обов'язок платників податку з доходів фізичних осіб, слід зазначити, що такий обов'язок є різним за своїм обсягом щодо резидентів та нерезидентів.

Для визначення статусу податкового резидента використовуються такі критерії, як центр життєвих інтересів, реєстрація як суб'єкта підприємницької діяльності, громадянство України і кількісний критерій у 183 дні. Використовуваний раніше кількісний критерій для визначення статусу резидента –

183 дня (протягом періоду або періодів податкового року) [2, ст. 1] – був не зовсім вдалим, оскільки дозволяв на законних підставах ухилятися від оподаткування. Але розширення кількості тестів для визначення особи податковим резидентом призводить до виникнення проблеми подвійного оподаткування, яке може бути викликane колізією податкових законодавств двох і більше держав. Введення такого критерію, як центр життєвих інтересів, може викликати на практиці певні непорозуміння, оскільки особа, в якій сім'я перебуває в Україні й вона сама працює на території іншої держави, може визнаватися податковим резидентом за законодавством обох країн.

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 самим (або аналогічним) податком за один і той самий 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 разі держава укладає двосторонні та багатосторонні міжнародні угоди про усунення подвійного оподаткування, де визначаються умови оподаткування резидентів держав, що домовляються.

У податкових резидентів України доходи, отриманні з джерел 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 з цією державою про усунення подвійного оподаткування [1, п. 9.9 ст. 9]; 3) довідки, яка підтверджує статус податкового резидента України [17]. При цьому розмір зарахованих сум податку з доходу не може перевищувати суми податку з доходів фізичних осіб, який підлягає сплаті в Україні. У разі коли міжнародним договором, який ратифікований Верховною Радою України, встановлюються відмінні від цих правила, застосовуються норми міжнародних договорів стосовно суб'єктів, які підпадають під їх дію [1, п. 21.1 ст. 21].

За відсутності угоди про усунення подвійного оподаткування між Україною та державою, із джерел якої отримано доход, 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. Таким чином, такий критерій, як центр життєвих інтересів, має доповнюватися умовою стосовно проживання на території України понад 183 календарних днів у податковому році.

З огляду на характер взаємин між платниками податків і державою, а також з метою визначення доходу, що підлягає оподаткуванню в Україні, пропонується виділяти такі групи платників податку з доходів фізичних осіб:

- 1) резиденти, які одержують доходи з України;
- 2) резиденти, які одержують доходи з-за кордону;
- 3) резиденти, які працюють за кордоном і отримують доходи з України;
- 4) нерезиденти, які живуть на території України й одержують доходи з України;
- 5) нерезиденти, які проживають на території України та отримують доходи від інших нерезидентів;
- 6) нерезиденти, які живуть за кордоном, але одержують доходи з джерел в Україні.

### Література

1. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України № 889 від 22.05.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
2. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12. 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 77.
3. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Вступ. ст. и коммент. В.С. Афанасьева. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 718 с.
4. Тарасов Л. Очерк науки финансового права. – Ярославль: Тип. Губернского Правления, 1883. – 710 с.
5. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. – СПб.: Тип. М. Стасюлевича, 1904. – 498 с.
6. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Учение об обыкновенных доходах. – М.: Тип. И.Д. Сытина, 1908. – Вып. 1. – 530 с.
7. Основы налогового права: Учеб.-метод. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвест-Фонд, 1995. – 496 с.
8. Финансовое право: Учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. – М.: БЕК, 1995. – 238 с.
9. Финансове право: Підручник / Кер. авт. кол. і відп. ред. Л.К. Воронова. – 2-е вид., випр. та доп. – Х.: Консум, 1999. – 496 с.
10. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира: Справочник. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – 240 с.
11. Податкова система України: Підручник / За ред. В.М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 463 с.
12. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко – Х.: Легас, 2004. – 488 с.
13. Бекерская Д.А. Налоговое право и налоговое законодательство в Украине: Учеб. пособие / Под общ. ред. С.В. Кивалова. – О.: Юрид. лит., 2000. – 224 с.
14. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права. – Чернівці: Вид-во ЧДУ, 1998. – 275 с.
15. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых правоотношений в СССР. – М.: Юрид. лит., 1955. – 252 с.
16. Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения: Учебник. – СПб.: Европейский дом, 2002. – 432 с.
17. Про внесення змін і доповнень до Наказу «Про підтвердження статусу податкового резидента України»: Наказ Державної податкової адміністрації України від 12.04.2002 р. № 173 від 30.09.2004 р. № 575 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 42. – Ст. 2811.