

УДК 347.73

П.Є. БУТКО, Національний університет
ДПС України

КРИТЕРІЙ ГРОМАДЯНСТВА ПРИ ВИЗНАЧЕННІ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ФІЗИЧНИХ ОСІБ – ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Ключові слова: громадянство, платник податків, податковий статус, резиденти, місце проживання

Однією з особливостей чинного законодавства в частині визначення статусу платника податку з доходів фізичних осіб є ситуація, зумовлена подвійним громадянством. Податковий кодекс України містить вельми незвичайну норму, присвячену регулюванню таких відносин. Так, відповідно до вимог п.п.14.1.213 ст.14 Податкового кодексу 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 Законом або нормами міжнародних угод України» [1]. Таке становище позбавляє фізичних осіб з подвійним громадянством (одне з яких – громадянство іншої країни, друге – України) права зменшувати суму податку, нараховану або сплачену в Україні, на суму податків, сплачених за кордоном. Причому слід зазначити, що точно така ж норма була і в Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб», який діяв до прийняття Податкового кодексу України [2]. Тобто, можна констатувати, що законодавець просто текстуально переніс недосконалу норму із даного закону в Податковий кодекс України.

При цьому слід звернути увагу на позицію О.О. Головашевича, який відзначає відсутність процесуального механізму позбавлення громадянських прав таким способом. Дійсно, навряд чи на практиці комусь доведеться за-

стосувати цю норму, оскільки в Україні існує єдине громадянство [3]. «Особа втрачає громадянство України у разі добровільного прийняття громадянства іншої держави. При цьому під добровільним прийняттям розуміються всі випадки, за яких громадянин України подає у відповідні зарубіжні органи заяву або клопотання про набуття громадянства в порядку, встановленому законодавством тієї країни» [4, с.53–54; 5].

Ще однією категорією платників податку з доходів фізичних осіб є особи без громадянства, які зобов'язані сплачувати цей податок з доходів з походженням з території України. При цьому статус фізичних осіб без громадянства повинен визначатися на підставі норм міжнародного права, якщо певні критерії (наявність місця постійного проживання або центра життєвих інтересів в Україні, або проживання на її території більше 183 днів на рік) не дають можливості встановити статус фізичної особи. Безумовно, посилення на норми міжнародного права в законодавстві, що регулює сплату податку на доходи фізичних осіб, є необхідною, оскільки не завжди фізична особа має громадянство. Однак, внаслідок недостатньо чіткого регулювання процесуальних питань визначення резидентства, це часто не роз'яснює ситуацію, а, навпаки, викликає нові запитання. Таким чином, ця категорія фізичних осіб є вкрай проблематичною як з точки зору податкового агента, зобов'язаного вносити за них суми податку, так і для самих осіб в частині правильного відображення своїх доходів у відповідних документах.

Спробуємо прояснити цю складну ситуацію на підставі аналізу чинного законодавства та виробити певні підходи, які можуть стати основою для його вдосконалення. Перш за все, необхідно визначити характерні риси таких фізичних осіб, істотні для оподаткування. Для цього варто проаналізувати вимоги законодавця, висунуті щодо перебування таких осіб на території України взагалі, а також права які їм надаються.

Визначення «особа без громадянства» міститься в кількох нормативних актах. Відпові-

дно до Закону України «Про правовий статус іноземців та осіб без громадянства», «...особа без громадянства – це особа, яку жодна держава відповідно до свого законодавства не вважає своїм громадянином» [6]. При цьому на практиці складно було б відносити фізичних осіб до категорії «осіб без громадянства», якби вони не мали відповідного документа, що засвідчує такий статус. Саме тому особи без громадянства, які перебувають в Україні, зобов'язані мати паспортний документ. Такий документ, яким засвідчується особистість особи без громадянства та її статус, видається уповноваженим органом іноземної держави або статутною організацією ООН. Він надає право виїзду за кордон і визнаний Україною [7, с.101], тому що підставами для законного перебування на території України іноземців і осіб без громадянства є реєстрація на території України паспортного документа або наявність посвідки на постійне або тимчасове проживання в Україні або документів, що засвідчують отримання статусу біженця чи притулку в Україні. Ці документи є однією з підстав для встановлення резидентності особи. Однак, не варто при цьому забувати й інші критерії, які ми більш детально розглянули раніше (наявність місця постійного проживання або центра життєвих інтересів в Україні, або проживання на її території більше 183 днів на рік).

Варто звернути увагу на особливості правового регулювання визначення статусу податкового резидента в залежності від суб'єкта волевиявлення. Існує точка зору, згідно з якою іноземний громадянин може самостійно визначити власний резидентський статус у разі обрання основного місця проживання в Україні. Такої точки зору дотримується, зокрема, Державна податкова адміністрація України. У своєму податковому роз'ясненні, вона доводить, що фізична особа – іноземець має право самостійно набути статус податкового резидента (з метою оподаткування). Для цього фізичній особі – іноземцю необхідно подати письмову заяву до податкового органу за місцем проживання в Україні з проханням

вважати її резидентом для цілей оподаткування податком на доходи з фізичних осіб у поточному році або звітному податковому періоді.

Дане твердження базувалося на положенні Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» про те, що достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому цим Законом, або її реєстрація як самозайнятої особи. Безумовно, для нерезидента така позиція Державної податкової адміністрації України є дуже привабливою, тому що в цьому випадку ставка оподаткування значно зменшується. Спробуємо розібратися, чи дійсно може фізична особа – іноземець самостійно, своїми вольовими діями набути статусу податкового резидента України шляхом подачі заяви про це до податкового органу.

На наш погляд, у даному випадку була внутрішня колізія, яка полягала в неадекватному врегулюванні порядку набуття статусу податкового агента іноземцями. Дослівне розуміння закону формально унеможливило надання фізичній особі – нерезиденту статусу резидента виходячи з самостійного визначення ним основного місця проживання на території України. Це обумовлено тим, що дану процедуру, відповідно до закону, необхідно було робити «в порядку, встановленому цим Законом». При цьому в Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» не було передбачено окремого порядку визначення фізичною особою основного місця проживання на території України. Єдина норма цього закону, яку можна було б застосувати в даному випадку, це положення про вплив місця проживання на статус резидентства. Однак і тут ми стикаємося з колізією, а точніше недостатньою визначеністю або невірним застосуванням понятійних конструкцій. Мова йде про принципову різницю між постійним і основним місцем проживання, так як це хоч і близькі поняття, але аж ніяк не тотожні. При цьому стає абсолютно очевидно, що, виходячи з положень згаданого закону, для встанов-

лення статусу фізичної особи як резидента України ця особа повинна мати місце постійного проживання в Україні, а не тільки основне місце проживання в Україні.

Ми вважаємо неправильною позицію Державної податкової адміністрації України про можливість самостійного, за власною заявою визначення іноземцем свого статусу як податкового резидента України. У даному випадку посилення цього органу на те, що ні Закон, ні інші законодавчі акти України не визначають термін «основне місце проживання» і не описують порядок самостійного встановлення фізичною особою основного місця проживання на території України, є неправильною. Також дуже вузьким є застосування при цьому лише терміна «місце проживання». Згідно Закону України «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні» місцем проживання є «...адміністративно-територіальна одиниця, на території якої особа проживає терміном більше шести місяців на рік...» [8]. Очевидно, що такий підхід не застосовний до визначення статусу податкового резидента. При цьому дана концепція життєздатна і в умовах дії Податкового кодексу України.

По-перше, тут мова йде про проживання на конкретній адміністративно-територіальній одиниці України, у той час як для сплати податку з доходів фізичних осіб даний фактор, власне, не важливий. Безумовно, надходження від цього податку розподіляються між державним і місцевим бюджетом в певній пропорції. Наприклад, кошти від цього податку в Києві та Севастополі повністю надходять до бюджетів цих міст, до доходів бюджетів міст республіканського та обласного значення зараховується три чверті надходжень, а до доходів бюджетів міст районного значення, сіл, селищ чи їх об'єднань зараховується лише 25 % від загального обсягу податку з доходів фізичних осіб.

По-друге, хоча математичне значення в днях періоду шести місяців (близько 180 днів) і близьке за значенням до такого, що застосовується для тесту фізичної присутності з метою визначення статусу податкового резиде-

нтства (183 дні) – це не однакові речі. За своєю суттю критерій «постійного місця проживання» і критерій «проживання на території України протягом 183 днів у календарному році» є підставами для набуття статусу податкового резидента України, але слід пам'ятати і про порядок застосування цих критеріїв, який прямо закріплений в п.п.14.1.213 ст.14 Податкового кодексу України: «...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...» [1]. Критерій «перебування на території України протягом 183 днів протягом року» застосовується майже в останню чергу, тобто після критерію «постійне місце проживання» та «центр життєвих інтересів».

Важливо також, що під час дії Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» до категорії громадян, які мають постійне місце проживання в Україні, відносилися громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які проживають в Україні в цілому не менше 183 днів у календарному році [9]. Сьогодні цією нормою скористатися вже не можна. Крім того, в цьому нормативному акті був окремо прописаний порядок сплати податку іноземними громадянами та особами без громадянства.

У той же час, національне законодавство визначає постійне місце проживання як «...місце проживання на території будь-якої держави не менше одного року фізичної особи, яка не має постійного місця проживання на

території інших держав і має намір проживати на території цієї держави протягом необмеженого строку, не обмежуючи таке проживання певною метою, і за умови, що таке проживання не є наслідком виконання цією особою службових обов'язків або зобов'язань за договором (контрактом)» [10]. Дане визначення, враховуючи факт його закріплення законодавцем, допоможе пояснити ключовий критерій встановлення резидентності фізичної особи. Тим більше, що відмінності між термінами «постійне місце проживання» та «місце проживання» істотні. Насамперед, різниця полягає в терміні перебування в Україні – понад шість місяців при проживанні в Україні і не менше року при постійному проживанні в Україні.

Враховуючи той факт, що фізична особа може матиме постійне місце проживання за кордоном, дуже важливо і необхідно послідовно враховувати всі критерії визначення статусу податкового резидента. Це і центр життєвих інтересів, і проживання в Україні не менше 183 днів, та наявність українського громадянства. Також слід звернути увагу на кореспонденцію понять резидент – нерезидент й те, як вони закріплені в законодавстві. Під фізичною особою – нерезидентом розуміється особа, яка не є резидентом, але це зовсім не означає, що резидентом є особа, яка не є нерезидентом, тому що є й інші критерії для визначення резидентності. Взаємовиключність в даному статусі може статися в разі, якщо особа самостійно визначає основний місце проживання на території України в порядку, встановленому законодавством. Однак ми вже відзначали, що це неможливо у зв'язку з відсутністю порядку самовизначення фізичною особою статусу податкового резидента безпосередньо в Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» і, при цьому, імперативній вимозі про можливість самовизначення цього статусу особою виключно в порядку, закріпленому цією ж законом.

Крім того, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено правила оподаткування фізичних осіб, відмінні від пе-

редбачених національним законодавством, застосовуються норми такого міжнародного договору стосовно суб'єктів, які підпадають під його дію. Оскільки міжнародні договори, як правило, вказують для визначення статусу суб'єктів, які підпадають під дію таких договорів, критерії, відмінні від критерію «основне місце проживання», то іноземець не позбавляється права скористатися міжнародними податковими привілеями.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755–VI // ВВР України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
2. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» : від 22.05.2003 р., № 889–IV // ВВР України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
3. Конституція України // ВВР України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
4. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Головашевич Олександр Олександрович. – Х., 2007. – С. 53–54.
5. Закон України «Про громадянство України» : від 18.01.2001 р., № 2235–14 // ВВР України. – 2001. – № 13. – Ст. 65.
6. Про правовий статус іноземців та осіб без громадянства : від 22.09.2011 р., № 3773–VI // ВВР України. – 2011. – № 83. – Ст. 3014.
7. Правила в'їзду іноземців та осіб без громадянства в Україну, їх виїзду з України та транзитного проїзду через її територію / затв. Постановою Кабінету Міністрів України : від 29.12.1995 р., № 1074 // Кадрове діловодство для кадровика й бухгалтера : зб. систематизованого законодавства. – 2005. – Вип. 1. – С. 101.
8. Закон України «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні» : від 11.12.2003 р., № 1382–IV // ВВР України. – 2004. – № 15. – Ст. 232.
9. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» : від 26.12.1992 р., № 13–92 // Зібрання постанов Уряду України. – 1993. – № 1–2. – Ст. 13.

10. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» : від 16.04.1991 р., № 959– | XII // ВВР України. – 1991. – № 29. – Ст. 337.

Бутко П. Є. Критерій громадянства при визначенні правового статусу фізичних осіб – платників податків / П. Є. Бутко // Форум права. – 2012. – № 2. – С. 82–86 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-2/12bpreopp.pdf>

Розглянуто питання стосовно ролі принципу громадянства для визначення і закріплення правового статусу фізичних осіб – платників податків. Проаналізовано положення, що закріплені в чинному законодавстві України, наводить думки провідних вчених з цього питання.

Бутко П.Е. Критерий гражданства при определении правового статуса физических лиц – плательщиков налогов

Рассмотрены вопросы о роли принципа гражданства для определения и закрепления правового статуса физических лиц – налогоплательщиков. Проанализированы положения, закрепленные в действующем законодательстве Украины, приводит мнения ученых по этому вопросу.

Bytko P.E. The Criterion of Citizenship in Determining the Legal Status of Natural Persons – Taxpayers

Article considers issues concerning the role of the principle of citizenship for identifying and securing the legal status of natural persons – taxpayers. The author examines the provisions contained in the current legislation of Ukraine, gives opinions of leading scientists on the issue.