

Є. С. Маринчаккандидат юридичних наук,
юрист

Приватна юридична практика

НАУКОВІ ПОГЛЯДИ НА СУТНІСТЬ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ-ПЛАТНИКА ПОДАТКУ НА ДОХОДИ

У статті здійснено аналіз наукових поглядів на сутність правового статусу фізичної особи-платника податку на доходи. Розглядаються наукові позиції щодо детермінації податково-правового статусу особи. Досліджуються види правового статусу. Робляться узагальнюючі висновки про сутність правового статусу фізичної особи – платника податку на доходи фізичних осіб.

Ключові слова: платник податку, фізична особа, правовий статус, самозайняті особи, податок на доходи.

Постановка проблеми. Правовий статус фізичної особи-платника податку на доходи постійно вивчається представниками фінансово-правової науки. Сучасні наукові дослідження здійснюються в контексті детермінації правового становища платників податків (В.О. Черкес, О.В. Покатаєва, Ю.І. Турянський) [1, с. 65–70; 2, с. 161–166; 3, с. 178–182; 4, с. 272–276; 5, с. 238–241], специфіки адміністративно-правового положення (О.М. Федорчук, О.О. Білик, С.Г. Зицик) [6, с. 34–39; 7, с. 30–33; 8, с. 41–44], правового механізму реалізації та захисту прав і законних інтересів (Я.В. Греца) [9, с. 112–118; 10, с. 352–358]. Але різноманітність наукових поглядів на одну правову категорію не завжди сприяє збагаченню доктринальних положень фінансового права, що зумовлює необхідність їх узагальнення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні існує значний обсяг наукових праць, що відображає сутність правового статусу фізичної особи-платника податку на доходи. Безпосередню проблематику цього дослідження аналізували О.О. Білик, О.О. Головашевич, І.М. Мусійчук, О.В. Покатаєва, В.О. Черкес, О.М. Федорчук та інші вчені. Питання правового статусу платника податків на науковому рівні також розглядали представники доктрини фінансового права, такі як Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, Н.Л. Губерська, С.Т. Кадькаленко, М.П. Кучерявенко, О.А. Лукашев, З.І. Перощук, Н.Ю. Пришва та інші науковці.

Різнманітність наукових підходів до сутності правового статусу фізичної особи-платника податку на доходи потребує комплекс-

ного дослідження із врахуванням сучасних наукових позицій.

Метою статті є дослідження та узагальнення сучасних наукових поглядів на сутність правового статусу фізичної особи-платника податку на доходи.

Виклад основного матеріалу. Загальний правовий статус фізичної особи закріплений конституційними нормами, ґрунтується на правовому режимі та визначає місце фізичної особи в державному механізмі. Податково-правовий статус фізичної особи завжди є спеціальним – містить галузеве та інституціональне правове навантаження (сукупність обов'язків і прав), яке, по-перше, відповідає загальному правовому статусу, по-друге, конкретизує його у відповідних суспільних відносинах.

У сучасному світі визначальною ознакою правового статусу платника податку є персональна юрисдикція держави, тобто виключне право держави на встановлення та стягнення податків із фізичних та юридичних осіб в обсягах, що залежать від їхнього резидентського статусу. У широкому значенні платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти та нерезиденти України), юридичні особи (резиденти та нерезиденти України) та їхні відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України (далі – ПКУ) і на яких покладено обов'язок із сплати податків і зборів згідно з цим кодексом (п. 15.1 ст. 15 ПКУ) [11]. Власне, платник податку на доходи – це фізична особа – резидент, яка

отримує доходи як із джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні (п. 162.1 ст. 162 ПКУ) [11]. Загальний зміст правової категорії «фізична особа» на законодавчому рівні закріплений в Цивільному кодексі України, відповідно до якого людина як учасник цивільних відносин вважається фізичною особою [12, ст. 24]. Зважаючи на це, можна зробити висновок, що фізична особа – платник податків — це людина, яка є учасником особистих немайнових і майнових відносин, має об'єкт оподаткування та на яку законодавством покладено обов'язок сплачувати обов'язкові платежі.

Наукові погляди на зміст поняття «правовий статус» різняться. Наприклад, М.І. Матузов до змісту зараховує правові норми, що визначають статус, правосуб'єктність, права та обов'язки, законні інтереси, громадянство, юридичну відповідальність, правові принципи, правовідносини загального типу [13, с. 130]. Р.О. Халфіна зміст правового статусу поділяє на три групи: соціальні блага (недоторканність особистості, житла тощо); права та обов'язки; правосуб'єктність [14, с. 278]. А.Р. Карапетян до змісту правового статусу платника податків зараховує такі елементи: податкові права й обов'язки, а також юридичну відповідальність платників податків. На її погляд, особливість правового статусу платника податків виражається в тому, що він має обов'язковий характер, оскільки його основою виступає конституційно закріплений обов'язок кожного платити законно встановлені податки та збори. Більшість прав платників податків має похідний характер від обов'язків і значною мірою націлена на створення умов і передумов для повної та своєчасної реалізації системи обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків [15]. Наприклад, Є.Г. Костікова визначає елементами змісту правового статусу платника податків такі: громадянство та президентство, податкове відношення загального (статусного) типу, податкову правосуб'єктність, права та обов'язки платників податків, їхні законні інтереси, юридичну відповідальність платників податків, принципи права, норми податкового права, що встановлюють правовий статус вказаних осіб [16]. Однак найбільш вдалим і сучасним поглядом на зміст правового статусу фізичної особи-платника податку на доходи є включення до його складу трьох основних елементів: податкової правосуб'єктності, наявності

об'єкта оподаткування та поширення податкової юрисдикції держави. Усі ці елементи взаємопов'язані – податкова юрисдикція держави розповсюджується як на платників податків, так і на об'єкт оподаткування. Такий зв'язок є персональною податковою юрисдикцією держави, тобто юридично визнане та закріплене право держави встановлювати податки й збори та поширювати їх щодо фізичних та юридичних осіб, які набули у встановленому законом порядку статусу резидента цієї держави [17, с. 118]. Юридична категорія «правосуб'єктність» не тотожна правовому статусу платника податків, оскільки перша за своїм змістом є можливістю бути суб'єктом податкових правовідносин, а друга категорія означає безпосередню участь особи в таких правовідносинах. Регулювання такого елемента правового механізму податку, як об'єкт оподаткування, фактично формалізує податковий обов'язок, опредмечує право справляння податків як реалізацію повноважень щодо зобов'язаних осіб державною владою. Наявність об'єкта оподаткування передбачає об'єктивну можливість вимоги насамперед сплати податку [18, с. 201].

Податкове резидентство є визначальним під час зв'язку правового статусу платника податку та виконання податкового обов'язку. Власне, це розмежування й формує підстави правової природи резидентства в податковому праві. Наприклад, обов'язки в податкового резидента виникають щодо всіх складових об'єкта оподаткування незалежно від того, отримано їх на території країни, де він перебуває чи де він зареєстрований, тоді як нерезидента характеризують виключно обов'язки щодо доходів, отриманих у країні перебування. Тож податкове резидентство закладає підстави двох найсуттєвіших понять для платника податку: по-перше, розміру та обсягу податкових обов'язків; по-друге, розміру та підстав відповідальності (для резидентів – щодо всіх обов'язків, як пов'язаних із діяльністю в країні перебування, так і ні, тоді як для нерезидентів – виключно пов'язаних із діяльністю в країні перебування) [19].

У фінансово-правовій доктрині загальноприйнятим є положення про відповідність галузевого статусу загальному статусу особи (конституційному). Податковий статус платника податків відповідає загальному статусу особи, оскільки держава закріпила на конституційному рівні обов'язок щодо сплати податків і зборів [20, с. 140]. Наприклад, В.О. Черкес вказує на

те, що загальний або базисний статус складається із прав та обов'язків, рівною мірою притаманних усім категоріям платників податків, незалежно від того, які конкретно податки вони зобов'язані сплачувати, та незалежно від самого факту такої сплати. Навіть у разі, якщо юридична або фізична особа буде повністю звільнена від сплати податків, за нею залишається її загальний (базовий) податковий статус – статус «потенційного» платника податку. Спеціальний податковий статус може з'являтися та зникати залежно від юридично значущих дій фізичних та юридичних осіб і норм, встановлених відповідним податковим законом, а його межі визначаються з огляду на постійний загальний (базовий) статус [1, с. 66].

У цьому контексті цікавим є підхід О.М. Федорчука щодо, по-перше, тлумачення такого правового статусу, як адміністративно-правовий, по-друге, формулювання його особливостей для платників податків, зокрема фізичних осіб: вони можуть змінюватися залежно від виду діяльності; це норми, що регулюють оподаткування; можливий захист прав та інтересів через звернення до суду та визнання за рішенням суду неплатоспроможним [6, с. 12]. Саме тому для фінансово-правових досліджень правового положення платників податку на доходи характерною рисою є спеціальна юридична природа правового статусу зазначених осіб.

Правовий статус платника податку також залежить від правового режиму, тобто від базових принципів побудови правової системи держави. Як вказує І.М. Мусійчук, особливе значення для статусу платника податку мають принципи податкового права, такі як принцип рівнозначності та пропорційності; рівності, недопущення будь-яких виявів податкової дискримінації; доступності, а саме забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів) [21, с. 26]. Особливої уваги потребує принцип недискримінації, який закріплений як у національному законодавстві України, так й у двосторонніх міжнародних договорах (конвенціях) щодо уникнення подвійного оподаткування, відповідно до якого для всіх платників податків передбачаються на законодавчому рівні однакові умови, які не залежать від певних особливостей платників податків. Правовий статус резидентів – платників податку на доходи завжди відрізнявся від правового статусу нерезидентів наявністю певних податкових преференцій. Щодо цього С.Г. Пе-

пеляєв зазначає, що положення законодавства, відповідно до якого дохід нерезидента оподатковується за ставкою, яка більша, ніж для резидента, та заборона застосовувати деякі пільги під час вирахування податку не можуть розглядатись як дискримінаційні. Оцінювання того, чи є такі умови дискримінаційними чи ні, передбачає зіставлення осіб, що перебувають в однакових умовах [22, с. 28]. Тобто науковець вказує на недискримінацію платників податку в межах кожного окремого правового статусу, інакше кажучи, фінансово-правовий зв'язок резидентів і нерезидентів із державою різний, що впливає на їхні права та обов'язки та, як наслідок, на правовий статус, тому порівнювати обсяг їхніх прав та обов'язків недоречно. Одним із важливих принципів, що належить до правового статусу платника податків, І.М. Мусійчук вважає також принцип стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності [21, с. 26]. Як зазначав І.І. Янжул, податки не повинні негативно впливати на капітал держави, а мають стосуватись лише доходів (прибутків) [23].

Правовий статус фізичних осіб-платників податку на доходи також залежить від різновидів діяльності самозайнятих осіб. Економічна діяльність фізичних осіб охоплює як приватноправові, так і публічно-правові аспекти, що впливають на їхній правовий статус. ПКУ передбачає два різновиди діяльності самозайнятої особи: фізичні особи-підприємці та фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність. Ці два види діяльності мають узагальнюючий термін «самозайняті особи». Відповідно до пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПКУ самозайнята особа – платник податку, який є фізичною особою – підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. Правовий статус цих двох груп фізичних осіб різниться як між собою, так й із загальним статусом фізичних осіб-платників податку на доходи [11]. Варто окремо наголосити, що спеціальний правовий статус платника податку на доходи у фізичної особи, яка зареєструвалась у відповідному порядку як самозайнята особа, не припиняється, а доповнюється в частині її діяльності як самозайнятої особи. Тобто для об'єктів оподаткування, отриманих від такої діяльності, діє спеціальний режим оподаткування. А з доходів від діяльності як звичайної фі-

зичної особи – загальний режим оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Висновки і пропозиції. Аналіз наукових поглядів дає змогу дійти висновків, що правовий статус фізичної особи-платника податку на доходи є однією з основних категорій податкового права, оскільки до змісту саме цієї категорії зараховано наявність у платників податку певних податкових прав, обов'язків і закріплено відповідальність за порушення податкового законодавства, за допомогою якої охороняються правовідносини у сфері оподаткування. Податково-правовому статусу притаманний зобов'язуючий характер, оскільки він базується на імперативній конституційній нормі (ст. 67 Конституції України) та залежить як від суб'єктного складу податкових правовідносин, так і від об'єкта таких правовідносин (певних обов'язкових платежів). Залежно від ступеня участі осіб у податкових правовідносинах їхній статус завжди є спеціальним щодо податкового обов'язку зі сплати податку з певного об'єкта оподаткування. Змістом правового статусу фізичної особи платника податку на доходи є три взаємопов'язані основні елементи: податкова правосуб'єктність, наявність об'єкта оподаткування та поширення податкової юрисдикції держави (на об'єкт та на особу). Правовий статус платника податку на доходи фізичних осіб залежить від того, чи є така особа резидентом чи нерезидентом. З податкового резидента держава має право стягувати податки з усіх джерел доходів, отриманих такою фізичною особою. Правовий статус фізичної особи-платника податку на доходи має два підвиди, що залежать від різновидів діяльності самозайнятої особи: фізичні особи-підприємці та фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність. При цьому спеціальний правовий статус платника податку на доходи у фізичної особи, яка зареєструвалась у відповідному порядку, як самозайнята особа не припиняється, а доповнюється новими обов'язками та правами в частині діяльності як самозайнятої особи.

Список використаної літератури:

1. Черкес В.О. Проблема визначення правового статусу платників податків. Правова держава. 2004. № 7. С. 65–70.
2. Покатаєва О.В. Правові основи справляння податку з доходів фізичних осіб. Наше право. 2010. № 4. Ч. 2. С. 161–166.
3. Покатаєва О.В., Лузіна О.В. Удосконалення методики обчислення податку з доходів фізичних осіб. Держава та регіони. Серія: «Економіка та підприємництво». 2008. № 2. С. 178–182.
4. Турянський Ю.І., Коломійчук Н.М., Гаврилко П.П. Класифікація та види податкових пільг. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету. 2011. Вип. 21.9. С. 272–276.
5. Турянський Ю.І. Принципи організації податкових відносин в Україні. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. 2009. Вип. 19.9. С. 238–241.
6. Федорчук О.М. Принципи права у системі гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків. Право. 2003. № 9. С. 34–39.
7. Білик О. Модернізація економіки України в умовах глобалізації: проблеми та протиріччя. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: «Економіка». 2006. Вип. 89. С. 30–33.
8. Зицик С.Г. Особливості адміністративно-правового статусу платників податків. Юридический вестник. 2010. № 3. С. 41–44.
9. Греца Я.В. Гарантії реалізації прав суб'єктів податкових правовідносин: поняття та види. Науковий вісник Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича. Серія: «Правознавство». 2004. Вип. 253. С. 112–118.
10. Греца Я.В. Правові засоби забезпечення захисту прав платників податків у процедурі адміністративного оскарження рішень органів державної податкової служби. Держава і право. 2008. Вип. 40. С. 352–358.
11. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI; із зм. і доп. станом на 8 серпня 2018 р. Офіційний вісник України. 2010. Т. 1. № 92. С. 9.
12. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р.: із зм. і доп. станом на 8 серпня 2018 р. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356.
13. Матузов Н.И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права. Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1972. 190 с.
14. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М.: Юрид. лит., 1974. 352 с.
15. Карапетян А.Р. Правовой статус частных субъектов налогового права: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14; Российская правовая академия. URL: <http://www.disscat.com/content/pravovoi-status-chastnykh-subektov-nalogovogo-prava>.
16. Костинова Е.Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14; Саратовская государственная академия права. URL: <http://www.disscat.com/content/pravovoi-status-nalogoplatelshchikov-organizatsii>.
17. Вдовічена Л.І. Правове регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Дніпропетровськ, 2012. 244 с.

18. Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник. Харків : «Право». 2012. 536 с.
19. Водолажська Н.С. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні. URL: http://yurradnik.com.ua/wp-content/uploads/2014/10/2004_1_130_pravove_regulyuvannya_statusu.doc.
20. Бутко П.Є. Трансформація підходів до визначення податково-правового статусу фізичних осіб. Право і суспільство. 2012. № 1. С. 140–143.
21. Мусійчук І.М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.
22. Пепеляев С.Г. Налоговое резидентство физических лиц. Налоговый вестник. 2000. № 11. С. 28.
23. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М.: Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. Т. 3. 555 с.

Маринчак Е. С. Научные взгляды на сущность правового статуса физического лица-плательщика налога на доходы

В статье проведен анализ научных взглядов на сущность правового статуса физического лица-плательщика налога на доходы. Рассматриваются научные позиции по детерминации налогово-правового статуса личности. Исследуются виды правового статуса. Делаются обобщающие выводы о сущности правового статуса физического лица-плательщика налога на доходы физических лиц.

Ключевые слова: налогоплательщик, физическое лицо, правовой статус, самозанятые лица, налог на доходы.

Marynchak Ye. S. Scientific views on the essence of legal status of a income taxpayer – individual

The article is devoted to the actual issues of the legal status of an individual - income taxpayer. The author analyses different views in regard of determining of legal and tax status of the individual. The different types of the legal statuses are analyzed. Generalized conclusions are drawn on the essence of the legal status of an individual - income taxpayer.

Key words: taxpayer, individual, legal status, self-employed persons, income tax.