

# ФІНАНСОВЕ ПРАВО



*Наталія Якимчук,*

*доктор юридичних наук, професор,  
професор кафедри фінансового права  
Київського національного університету  
імені Тараса Шевченка*

УДК 347.73

## ***Питання змісту та значення поняття «регіональний податковий резидент» як фінансово-правової категорії***

Правова категорія “резидент” є порівняно новою в доктрині права, але зайняла вже досить вагоме місце в системі правового регулювання. Якщо правова категорія “громадянство” окреслює в більшій мірі політико-правовий зв'язок особи та держави, то “резидент” – економічний. На сьогодні визнано пріоритет фінансового права як галузі права у врегулюванні понять “резидент” та “нерезидент”, суспільних відносин, що виникають між державою та резидентами і нерезидентами в сфері легалізації доходів таких осіб, та оподаткування їх доходів, прибутку та майна. В законодавстві вже закріплені модифікації даного правового явища і ми можемо чітко відмежувати інституційні норми податкового, митного, валютного тощо права, які окреслюють різні нюанси та підходи до визначення поняття “резидент”, як суб'єкта відповідного кола суспільних відносин. Відповідно, виділяють такі поняття як “податковий резидент”, “валютний резидент” тощо, що неоднозначно

сприймається в науці фінансового права.

Питання правового статусу резидентів, а також інституту “податкової адреси” фізичних осіб досліджували вітчизняні представники фінансово-правової науки, зокрема Л. К. Воронова, Д. О. Гетманцев, Н. Л. Губерська, С. Т. Кадькаленко, М. П. Кучерявенко, Р. М. Лещенко, О. А. Лукашев, Є. Маринчак, Н. Ю. Пришва, О. В. Щербанюк та інші.

Переважно в праві щодо до людини (фізичної особи) поняття “резидент” вживається у тому разі, коли розмежовується юрисдикція різних держав щодо об'єкта оподаткування, який належить вказаній особі, тобто актуальність цей термін набуває в тих випадках, коли є певний “зовнішній” аспект в таких суспільних відносинах. В інших випадках громадян держави майже автоматично відносять до числа резидентів, тим самим підсумовуючи злиття політичного та економічного компонентів зв'язку особи та держави. Дослі-

дженню правового статусу резидентів та нерезидентів, а також міжнародно-правових засобів усунення випадків подвійного оподаткування присвячено увагу в працях багатьох вчених, проте вважаємо за доцільне зупинити увагу на “внутрішньому” аспекті прояву інституту резидентства, розвиток якого в межах фінансового права може мати вагоме значення і для доктрини конституційного права.

Мета статті полягає в розкритті змісту та значення поняття “регіональний податковий резидент” як фінансово-правової категорії.

Резиденти, передусім фізичні особи, залежно від заявленої ними податкової адреси, реєструються як платники податків в населеному пункті, влада встановлювати місцеві податки в якому належить територіальній громаді, в тому числі об’єднаній. Саме на місцевому рівні в обов’язковому порядку встановлюється єдиний податок, при цьому у місцевої ради є повноваження щодо визначення ставки єдиного податку в межах, окреслених Податковим кодексом України, а також надавати податкові пільги, у випадках передбачених податковим законодавством. Це породжує явище, за якого податкові резиденти одержують елементи регіонального (муніципального) правового статусу, формуючи різні модифікації “регіонального податкового резидента”. Основою для набуття такого статусу є зазначена фізичною особою в обліковій картці платника податків податкова адреса.

Останнім часом ми є свідками нового прояву категорії “регіонального податкового резидента”. Спочатку цей феномен мав місце передусім для юридичних осіб як результат створення в Україні спеціальних економічних зон та для фізичних осіб як наслідок запровадження спрощеної системи оподаткування.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» [1] спеціаль-

на (вільна) економічна зона, якою визнавалась відповідно до закону частина території України, на якій встановлювався і діяв спеціальний правовий режим економічної діяльності та порядок застосування і дії законодавства України, на території якої запроваджувались пільгові митні, валютно-фінансові, податкові та інші умови економічної діяльності національних та іноземних юридичних і фізичних осіб.

Одним з інструментів досягнення мети створення спеціальних економічних зон – стабілізації соціально-економічних процесів окремого регіону і, як наслідок, економічне зростання країни, було застосування фіскальних пільг, пов’язаних із податковим стимулюванням конкретних видів діяльності. Пільги охоплювали податкову базу (прибуток або дохід, вартість майна), окремі її компоненти (амортизаційні відрахування, витрати на зарплату, транспорт тощо), рівень податкових ставок, деякі питання постійного або тимчасового звільнення від оподаткування [2].

Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» від 25 березня 2005 року № 2505-IV було значно змінено законодавство про спеціальні (вільні) економічні зони (СЕЗ). Так, в першій редакції статті 12 Закону “Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон” було закріплено, що “у спеціальних (вільних) економічних зонах створюються сприятливі митні умови та режим митного оподаткування: пільгові режим та рівень оподаткування, специфічні валютно-фінансові умови, банківсько-кредитна система, система кредитування і страхування, умови окремих видів платежів та система державного інвестування.” Зокрема, при внесенні комплексних змін до вказаного Закону, положення про піль-



говий режим та рівень оподаткування було вилучене.

Іншими словами, було скасовано ті пільги, які, власне, і становили зміст цих зон та робили їх привабливими для інвесторів. При цьому з формально-юридичної точки зору спеціальні економічні зони як такі ліквідовані не були. Наступне ухвалення Податкового кодексу України мало наслідком запровадження нейтральної до різних регіонів України податкової системи. В Податковому кодексі України про податкові пільги для спеціальних економічних зон нічого не вказано. Як зазначають О.С. Попович та К.Р. Редько, вважається, що з набуттям ПК України чинності спеціальні економічні зони (СЕЗ) було ліквідовано, проте насправді Закон України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон», який було ухвалено в 1992 р., ніхто не скасовував, як не скасовував і законів про утворення окремих СЕЗ [3].

Актуальним для України є питання особливостей правового статусу тих платників податків, які зареєстровані та функціонують в межах вільної економічної зони «Крим» та на тимчасово окупованих територіях України, що врегульовані, зокрема, Податковим кодексом України та Законом України «Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» від 12 серпня 2014 року № 1636-VII, в якому встановлено, що: 1) взаємовідносини між особами, які мають податкову адресу на території ВЕЗ «Крим», та особами, які мають податкову адресу на іншій території України, є контрольованими операціями згідно із статтею 39 Податкового кодексу України (п. 5.2. Закону); 2) фізична особа, яка має податкову адресу (мі-

сце проживання), юридична особа (відокремлений підрозділ), яка має податкову адресу (місцезнаходження) на території ВЕЗ «Крим», прирівнюються з метою оподаткування до нерезидента (п. 5.3 Закону), тому норми пункту 103.1 статті 103 Податкового кодексу України до них не застосовуються (п. 5.4 Закону); 3) фізична особа, яка має податкову адресу (місце проживання), юридична особа (відокремлений підрозділ), яка має податкову адресу (місцезнаходження) на іншій території України, прирівнюються з метою оподаткування до резидента та інше.

Сучасним проявом інституту регіонального податкового резидента є також те, що на сьогодні податок на доходи фізичних осіб в окремих випадках сплачується до бюджету територіальної громади за місцем проживання цієї особи.

Для бюджетів місцевого самоврядування податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), який закріплено у відповідних частках за державним та місцевими бюджетами, є важливим джерелом надходжень, що належить до числа бюджетоутворюючих. Зважаючи на те, що фінансові ресурси органів місцевого самоврядування в більшості випадків обмежуються доходами місцевих бюджетів, особливого значення набувають шляхи зміцнення бази надходжень, встановлення правових гарантій одержання таких надходжень, забезпечення контролю за такими надходженнями та чітких критеріїв розмежування доходів від податку на дохід фізичних осіб між бюджетами місцевого самоврядування.

В частині 2 статті 64 Бюджетного кодексу України закріплено, що податок на доходи фізичних осіб, який сплачується (перераховується) [4]: 1) податковим агентом - юридичною особою (її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом) чи представництвом нерезидента - юридичної особи, зараховується до відповідного бюджету за їх місцезнаходженням (розташуванням) в

обсягах податку, нарахованого на доходи, що виплачуються фізичній особі; 2) податковим агентом - фізичною особою, зараховується до відповідного бюджету за місцем реєстрації такої фізичної особи у органах доходів і зборів; 3) фізичною особою, яка отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, зараховується до відповідного бюджету за податковою адресою такої фізичної особи.

Отже, на сьогодні в БК України закріплено два конкуруючих критерії горизонтального розмежування надходжень від сплати податку на доходи фізичних осіб між місцевими бюджетами: 1) податкова адреса фізичної особи платника ПДФО, тобто місце її проживання (а саме фізичної особи, яка отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом); 2) місце нарахування доходу - податкова адреса податкового агента, який зобов'язаний нараховувати, утримувати та перераховувати (сплачувати) ПДФО до відповідного місцевого бюджету.

Проте зараз вивчається можливість внесення змін до Бюджетного кодексу України з тим, щоб податок на доходи фізичних осіб сплачувався до місцевого бюджету не за місцем податкової адреси податкового агента, а виключно за місцем реєстрації податкової адреси фізичної особи платника ПДФО.

Сплата податку на доходи фізичних осіб до місцевого бюджету за критерієм податкової адреси податкового агента властива для держав пострадянського простору, проте в державах Європейського Союзу переважним є критерій податкової адреси платника податку – фізичної особи. Зокрема, в ряді країн Європи, в тому числі Естонії, критерієм залучення до відповідних місцевих бюджетів коштів від податку на доходи громадян та його аналогів є саме податкова адреса саме таких платників [5].

Важливо відмітити, що в п. 1.2.5 сьомого розділу “Децентралізація та

реформа публічної адміністрації” Угоди про Коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна» [6] закріплено, що для забезпечення належними ресурсами місцевого самоврядування як окремих напрям вдосконалення фінансового законодавства України необхідним є “забезпечення сплати податку на доходи фізичних осіб виключно за місцем здійснення діяльності працівника, податок з доходів якого сплачується”.

Для деяких міст, особливо обласного значення, ця проблема особливо актуальна в умовах так званої «маятникової» міграції працездатного населення між сусідніми територіями. Перебуваючи в тісній взаємодії з містами прилегли територіальні громади в силу свого територіального положення, виступають в ролі донорів робочої сили [7], з іншого боку ті, хто доїжджають до місця праці користуються громадським транспортом, застосовуючи в ряді випадків своє право на пільговий проїзд, що компенсується транспортним організаціям з бюджету таких міст, користуються об'єктами інфраструктури, які споруджуються за рахунок коштів відповідного міського бюджету, соціальною інфраструктурою тощо. Однак, запровадження механізму зарахування сум податку на доходи фізичних осіб до бюджету за податковою адресою – місцем проживання платника може дати суттєві позитивні результати, зокрема, сприяти тому, що міста обласного значення та об'єднані територіальні громади поліпшать своє фінансове планування за рахунок приведення у відповідність обсягів планованих витрат на соціальну сферу та інфраструктурні проекти прогнозованим доходам, і головне передусім об'єднані територіальні громади, а також територіальні громади міст стануть більш зацікавлені в створенні робочих місць, формуванні комфортних умов проживання мешканців, покращенні демографічної ситуації, зайнятості та запобігати відтоку мешканців загалом.



Проблемою також в окремих випадках є відсутність зареєстрованого в державному реєстрі місця постійного проживання фізичної особи, або хоча б тимчасового місця проживання, а також фактичне проживання в населених пунктах внутрішніх мігрантів, зареєстрованих на окупованих територіях України (на території проведення антитерористичної операції), що не дає можливість залучати до відповідного місцевого бюджету кошти податку на доходи фізичних осіб, перераховані до нього платником. Працівники органів Державної фіскальної служби відзначають, що в багатьох випадках в картках платників податків фізичних осіб відсутня актуальна інформація про місце їх постійного проживання, зареєстроване належним чином. Щодо резидентів це виникло з ряду причин, зокрема в період запровадження ідентифікаційного коду (пізніше – коду облікової картки платника податків) дані (в тому числі неповні) про платника до фіскальних органів надавалися роботодавцем, часом не уточнюючи у працівників факт зміни місця постійного проживання, окремі ж громадяни і сьогодні не мають зареєстрованого місця постійного проживання тощо. Не вирішеною є проблема громадян України, які є фактичними нерезидентами, щодо яких не відбулось юридичне оформлення такого їх правового статусу, оскільки вони не заявили про наявність підстав для визнання їх податковими резидентами іншої держави, їх перебування на території спеціальної економічної зони “Крим” тощо при тому, що в обліковій картці платника податків та в державному реєстрі міститься інформація про відповідне їх постійне місце проживання в населеному пункті в межах материкової частини державної території України.

Все це перешкоджає невідкладному запровадженню нового порядку зарахування ПДФО за місцем проживання платників податків (податковою адресою фізичної особи), яке

насправді відкриває для України багато перспектив, зокрема і в частині досягнення цілей формування самодостатніх об'єднаних територіальних громад та бюджетної децентралізації.

Вже сьогодні ми є свідками певних спроб із запровадження критерію податкової адреси фізичної особи – платника податків як базового при визначенні належного місцевого бюджету для перерахування до нього сплачених сум ПДФО. Зокрема, був внесений законопроект (реєстр. номер 7051) “Про внесення змін до статті 168 Податкового кодексу України щодо зарахування податку з доходів фізичних осіб” [8], який націлений на утвердження принципу справедливого розподілу надходжень до місцевих бюджетів податку на доходи фізичних осіб та передбачає нову редакцію п.168.4 ПК України. Проте великим недоліком закладеної в законопроект ідеї є те, що на податкового агента передбачається покладення обов'язку формування не одного платіжного доручення, як це має місце зараз, а такої кількості, яка відповідає числу територіальних громад, в тому числі об'єднаних, в яких мають постійне місце проживання працівники. Натомість вважаємо, що зміни мають бути внесені передусім до статті 65 Бюджетного кодексу України, де податкова адреса фізичної особи платника податку на доходи фізичних осіб має бути закріплена як єдиний критерій зарахування сплачених сум податку до відповідного бюджету, при цьому розмежування суми сплаченого податку має здійснювати Державна казначейська служба України із застосуванням належного програмного забезпечення, зокрема системи “Казна”, яка повинна розмежовувати кошти податку та спрямовувати їх до Державного бюджету України та у належній частці до відповідних місцевих бюджетів за допомогою коду облікової картки платника податків фізичної особи, в якій закріплюється інформація про податкову адресу особи (її місце реєстрації).

Взаємний зв'язок фізичної особи та територіальної громади, до якої вона і належить і з якою вона себе ідентифікує, породжує тісні економічні зв'язки "регіонального податкового резидента" зі своєю територіальною громадою, а також взаємозв'язок, який проявляється в формі залежності, з одного боку, рівня наповненості бюджету місцевого самоврядування, що належить територіальній громаді (в тому числі об'єднаній), від надходжень єдиного податку та податку на доходи фізичних осіб, що зареєстрували як свою податкову адресу відповідний населений пункт, і, з другого боку, рівень забезпечення коштами місцевого бюджету потреб соціально-економічного та культурного характеру фізичних осіб, залежить від того, чи спрямовуватимуться кошти від податків, що вони сплачують до бюджету саме цієї територіальної громади.

Це в свою чергу може стати одним з важливих кроків на шляху запровадження принципу "відповідального громадянства", а також дасть можливість запровадити в виборчому законодавстві наступний підхід: особи, які визнали своє регіональне податкове резиденство у межах відповідної територіальної громади міста чи об'єднаної територіальної громади (незалежно від наявності чи відсутності у цих осіб адреси державної реєстрації постійного місця проживання іншої, ніж зазначена вище), мають одержати активне виборче право на місцевих виборах, зокрема голови чи депутатів відповідних місцевих рад. В такому разі внутрішні мігранти зможуть одержати додаткову гарантію своїх виборчих прав і братимуть участь як в всеукраїнських, так і місцевих виборах в повній мірі. З цією метою мають бути внесені передусім до зміни статті 65 Бюджетного кодексу України, в якій податкова адреса фізичної особи платника податку на доходи фізичних осіб має бути закріплена як єдиний критерій зарахування належної після

відрахування до Державного бюджету України частки сплачених сум податку на дохід фізичних осіб до відповідного місцевого бюджету, при цьому розмежування суми сплаченого податку має здійснювати Державна казначейська служба України із застосуванням належного програмного забезпечення, зокрема системи "Казна", яка повинна розмежовувати кошти податку та спрямовувати їх до Державного бюджету України та у належній частці до відповідних місцевих бюджетів за допомогою коду облікової картки платника податків фізичної особи, в якій закріплюється інформація про податкову адресу особи (її місце реєстрації). Такі зміни також сприяють запровадженню в Україні європейських традицій, збереженню права особи самостійно визначати свою податкову адресу, яка може бути відмінною від місця проживання чи місця перебування особи, що зареєстроване в порядку встановленому Законом України "Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання" від 11 грудня 2003 року № 1382. Однак такі зміни вимагатимуть також внесення змін до виборчого законодавства та законодавства про референдуми, які на сьогодні абсолютно не враховують як фактор податкову адресу громадянина як платника податків, а отже і наявність у нього правового статусу "регіонального податкового резидента", який є базовим фактором для визначення того, до якої саме територіальної громади себе відносить громадянин, коли визначає таку податкову адресу і тим самим очікує надходження частки від сплачених ним сум податку на дохід фізичних осіб до бюджету територіальної громади, з якою він себе ідентифікує. Це в свою чергу сприятиме утворенню тісних соціально-економічних зв'язків між територіальною громадою та її членами і їх взаємну позитивну відповідальність, більшу активність "регіональних податкових резидентів" в громадському житті територіальної громади та на місцевих виборах.



### Список використаних джерел

1. Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон: Закон України // Відомості Верховної Ради України. - 1992 р., № 50, стаття 676.
2. Редько К. Ю. Аналіз системи пільг і стимулів, що впроваджувались для суб'єктів СЕЗ і ТПП // Актуальні проблеми економіки. 2012. № 11 (137). С. 154-160.
3. Попович О. С. До питання про ефективність податкових пільг у спеціальних економічних зонах / О. С. Попович, К. Ю. Редько // Science and Science of Science. 2013. № 1. Р. 31-37. – Р. 32.
4. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI // Електронний ресурс : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/print>
5. О подоходном налоге Закон Естонии: от 01.07.2015 г. (RT I, 23.03.2015, 286). URL: [https://www.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab.ee/files/elfinder/ru-seadused/ЗАКОН%20О%20ПОДОХОДНОМ%20НАЛОГЕ\\_01.07.2015.pdf](https://www.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab.ee/files/elfinder/ru-seadused/ЗАКОН%20О%20ПОДОХОДНОМ%20НАЛОГЕ_01.07.2015.pdf)
6. Угода про Коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна», підписана 27 листопада 2014 року. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/file/text/33/f439014n8.pdf>
7. Власенкова Е. А. Налог на доходы физических лиц и его роль в формировании доходной базы местных бюджетов // Финансы и кредит. 2012. № 8. С. 28-34. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=17318245>
8. Проект закону України “Про внесення змін до статті 168 Податкового кодексу України щодо зарахування податку з доходів фізичних осіб”, внесений Литвином В.М., реєстр. номер 7051. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62439](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62439)

#### **Якимчук Н. Я. Питання змісту та значення поняття «регіональний податковий резидент» як фінансово-правової категорії**

Стаття присвячена внутрішньому аспекту правового статусу резидента, його залежності від податкової адреси жителя відповідної територіальної громади (в тому числі об'єднаної), якою може бути визнане місце реєстрації постійного або тимчасового проживання такої особи. Поява категорії «регіонального податкового резидента» стало результатом створення особливих економічних зон в Україні, введення єдиного податку, консолідації частини податку на дохід фізичних осіб у відповідних місцевих бюджетах. У статті наголошується, що вивчається можливість внесення змін до бюджетного законодавства, з тим щоб податок на дохід фізичних осіб сплачувався до місцевого бюджету не за місцем податкової адреси податкового агента, а виключно за місцем реєстрації податкової адреси платника податків - фізичної особи. Проведено порівняльний аналіз досвіду ряду держав щодо правових засад справляння державних і місцевих податків і зборів, які сплачуються фізичними особами, до місцевих бюджетів.

**Ключові слова:** резидент, податковий резидент, обласний податковий резидент, виборчі права, місцеві вибори

#### **Якимчук Н. Я. Вопросы содержания и значения понятия «региональный налоговый резидент» как финансово-правовой категории**

Статья посвящена внутреннему аспекту правового статуса резидента, его зависимости от налогового адреса жителя соответствующей территориальной общины (в

том числе объединенной), которым может быть признан место регистрации постоянного или временного проживания такого лица. Создание категории «регионального налогового резидента» стало результатом создания особых экономических зон в Украине, введения единого налога, консолидации части подоходного налога в соответствующих местных бюджетах. В статье отмечается, что изучается возможность внесения изменений в бюджетное законодательство, с тем подоходный налог уплачивался в местный бюджет не по месту налогового адреса налогового агента, а исключительно по месту регистрации налогового адреса налогоплательщика – физического лица. Проведено сравнительное изучение опыта ряда государств в отношении правовых принципов взимания государственных и местных налогов и сборов, уплачиваемых физическими лицами.

**Ключевые слова:** резидент, налоговый резидент, региональный налоговый резидент, избирательные права, местные выборы

**Iakymchuk N. Questions of the content and importance of the concept "regional tax residence" as a category of justice of public finance**

The article states that the legal category "citizenship" outlines in a greater extent the political and legal relationship between the individual and the state, while the legal category "resident" specifies the economic link between them. The article focuses on the domestic aspect of the legal status of a resident. Depending on their tax address, residents are registered as taxpayers in a populated area, in which the territorial community (including the united), in the person of the respective local councils, has the authority to establish local taxes within the limits provided for by the tax law. The basis for obtaining the status of a regional resident is the tax payer's tax payer's personal tax payer's tax address, which can be recognized as the place of registration of the permanent or temporary residence of such a person.

Recently, we are witnessing a new manifestation of the category of "regional tax resident", which was the result of the creation of special economic zones in Ukraine, the introduction of a single tax, the consolidation of part of the national tax on the budgets of the separatist territorial communities. It is noted in the article, that the possibility of introducing amendments to the budget legislation is being studied, so that the personal income tax is paid to the local budget not in the place of the tax address of the tax agent, but solely at the place of registration of the tax address of the taxpayer. A comparative study of the experience of a number of states with regard to legal principles for the collection of state and local taxes from individuals and their mobilization to local budgets.

It is noted that such changes in legislation are directed to the introduction of the principle of "responsible citizenship", and it is concluded that the persons who have recognized their regional tax residence within the territory of the respective territorial community of a city or a united territorial community have to obtain an active electoral right in local elections.

**Key words:** resident, tax resident, regional tax resident, electoral rights, local elections.

