

## ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ У ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ – ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

### CONCEPT OF TAX OBLIGATION OF A NATURAL PERSON – TAX PAYER

Чемерис Л.М., помічник судді  
Харківського апеляційного суду

У статті досліджено визначення поняття „податковий обов'язок” у наукових колах. Встановлено, що в його зміст закладено, як:  
– обов'язок суб'єктів податкових правовідносин як по реалізації компетенції уповноваженими державою особами, так і обов'язок платників податків з: обліку, сплати та звітності;  
– той, що складається між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів; виникає за наявності підстав, пов'язаних з юридичними фактами, є динамічним, що зумовлено змінами суб'єктивного чи об'єктивного характеру;  
– як різновид публічних обов'язків, які держава покладає на фізичних осіб та організації та полягає в обов'язку сплатити у визначеному розмірі та у встановлений строк податки (збори); виконання якого забезпечується силою державного примусу;  
– як сукупність обов'язків зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин та його видових різновидів, які пов'язані із податковим обліком, сплатою податків і зборів, податковою звітністю.  
Уточнено основні ознаки податкового обов'язку, серед яких: належність, соціальна необхідність і можливість та детально досліджено кожну з них.

В процесі дослідження виникнення податкового обов'язку у фізичної особи як платника податку уточнено її статус. На підставі аналізу наукових праць та Конституційних норм встановлено непорозуміння стосовно виконання складової податкового обов'язку фізичною особою – як-то щорічного подання податкової декларації про майновий стан та доходи.

Для уточнення статусу фізичної особи як платника податку досліджено зміст понять „фізична особа”, „громадянин”, фізична особа – підприємець.

Встановлено, що фізична особа – підприємець в цивільно-господарських відносинах – є різностороннім учасником, а принципи здійснення ним підприємницької діяльності роблять його подібним до юридичних осіб, тоді як в приватних відносинах він залишається громадянином. У Податкових правовідносинах статус фізичної особи – підприємця – є неоднозначним, що спостерігалось ще до прийняття Податкового кодексу України та відображується у сучасних нормах податкового законодавства, все це відображується на виконанні податкового обов'язку.

**Ключові слова:** податковий обов'язок, платник податків, фізична особа, фізична особа – підприємець, громадянин, резидент.

The article examines the definition of the concept of «tax liability» in scientific circles. It has been established that its content includes the following:

- the duty of subjects of tax legal relations both to exercise competence by the persons authorized by the state, and the duty of taxpayers to: accounting, payment and reporting;
- the one drawn up between subjects regarding the payment of taxes and fees; arises in the presence of grounds related to legal facts, is dynamic, caused by changes of a subjective or objective nature;
- as a type of public duty that the state imposes on individuals and organizations and consists in the obligation to pay taxes (fees) in a specified amount and within a specified period; the execution of which is ensured by the power of state coercion;
- as a set of obligations of the obliged subject of tax legal relations and its types, which are related to tax accounting, payment of taxes and fees, tax reporting.

The main features of tax liability are clarified, including: belonging, social necessity and opportunity, and each of them is studied in detail.

In the process of researching the emergence of a tax liability for an individual as a tax payer, his status was clarified. On the basis of the analysis of scientific works and Constitutional norms, a misunderstanding has been established regarding the fulfillment of a component of the tax obligation by an individual – such as the annual submission of a tax declaration on property and income.

In order to clarify the status of an individual as a tax payer, the meaning of the concepts «individual», «citizen», and «entrepreneur» was studied.

It has been established that a natural person – an entrepreneur in civil-economic relations – is a versatile participant, and the principles of his entrepreneurial activity make him similar to legal entities, while in private relations he remains a citizen. In tax legal relations, the status of an individual – an entrepreneur – is ambiguous, which was observed even before the adoption of the Tax Code of Ukraine and is reflected in modern tax legislation, all this is reflected in the fulfillment of tax obligations.

**Key words.** tax liability, taxpayer, natural person, natural person – entrepreneur, citizen, resident.

**Постановка завдання.** Податки – є основним джерелом наповнення бюджетів усіх рівнів, від своєчасності надходження яких буде залежати рівень та якість виконання покладених на органи державної влади та місцевого самоврядування покладених на них функцій з фінансування видатків на: охорону здоров'я, освіту, правоохоронну діяльність, забезпечення безпеки держави та цивільний захист населення; соціальний захист та соціальне забезпечення; культуру і мистецтво; благоустрій територій, тощо.

Забезпечення своєчасності наповнення бюджетів – залежить від повноти та своєчасності виконання платниками податків свого податкового обов'язку із сплати податків та зборів (інших податкових платежів).

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам, щодо визначення сутності адміністрування податків та зборів присвячували свої роботи вітчизняні та зарубіжні фахівці у сфері фінансового права зокрема: Ю. О. Аністратенко, Л. К. Воронової, О. О. Дмитрик, Л. М. Касья-

ненко, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, О. А. Музика-Стефанчук, А. А. Нечай, О. П. Орлюк, В. О. Рядінська, Н. Ю. Пришва, Т. О. Проценко, М. О. Перепелиця, О. В. Покатаєва, Л. А. Савченко, О. В. Солдатенко та ін.

Питанню виконання податкового обов'язку присвятили свої праці: А.О. Храбрив, Н. Ю. Онищук; О. О. Ємельянова; П. М. Дуравкін; І. Л. Самсін.

**Виклад основного матеріалу.** Податковий обов'язок – є конституційним. Так, у ст. 67 Конституції вказано, що: „... кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом”. До того ж, у Конституції існує окрема норма, що зобов'язує громадян України щорічно подавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи, отримані у минулому році [1].

Якщо вдатися до визначення змісту „податковий обов'язок”, то в п.36.1, ст. 36 Податкового кодексу України (далі за текстом – ПК України) представлено як: обов'язок

платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПК України або законами з питань митної справи [2].

У наукових колах багато приділяють увагу дослідженню цієї категорії.

Так, А.О. Храбрив в поняття „податковий обов’язок” закладає передбачений спеціальними законами обов’язок суб’єктів податкових правовідносин як по реалізації компетенції уповноваженими державою особами, так і обов’язок платників податків з: обліку (податкової реєстрації), сплати та звітності [3].

О.В. Покаяєва у своєму дослідженні зазначає, що „податковий обов’язок” є першочерговим та безумовним (адже він впливає з конституційної норми); складається між суб’єктами з приводу сплати податків і зборів; виникає за наявності підстав, пов’язаних з юридичними фактами, є динамічним, що зумовлено змінами суб’єктивного чи об’єктивного характеру [4].

І. І. Кучеров характеризує податковий обов’язок як різновид публічних обов’язків, які держава покладає на фізичних осіб і на організації. Вчений підкреслює, що податковий обов’язок є, як і будь-який правовий обов’язок, юридичною мірою належної поведінки учасника правовідносин; полягає в обов’язку сплатити у визначеному розмірі та у встановлений строк податки (збори); його виконання забезпечується силою державного примусу [5, с. 140, 141].

Н. С. Хатнюк у своєму дослідженні вказує, що „податковий обов’язок” платника податків є багатоаспектною системоутворюючою категорією, виконання якого повинно базуватися на створенні державою умов щодо його безперешкодної реалізації та налагодженні партнерських відносин з метою збалансування інтересів учасників податкових правових відносин та ефективного наповнення публічних грошових фондів [6, с.51].

Н.Ю. Онишук наголошує на тому, що податковому обов’язку притаманні риси, обумовлені своєрідністю відносин та специфікою методу правового регулювання, що й відрізняє його від обов’язків в умовах диспозитивного регулювання. Вона розглядає податковий обов’язок у наступних аспектах: а) у вузькому (обов’язок зі сплати податків) і широкому розумінні (сукупність обов’язків із ведення податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності.); б) з позицій змісту та сутності; в) розмежовуючи об’єктивний та суб’єктивний податковий обов’язок; г) як податковий обов’язок зобов’язаної особи та владного суб’єкта; д) з позицій статички та динаміки [5, с.10-11].

Н. С. Хатнюк у своєму дослідженні вказує на складність правової категорії „податковий обов’язок” платника податків тому, як його виконання обумовлюється значною кількістю приписів процесуального характеру. І лише завдяки модернізації податкових процедур, простоти та зручності їх здійснення, якості надання податкових консультацій щодо роз’яснення вимог чинного податкового законодавства органами ДПС України може бути сформовано новий погляд на правове регулювання податкового обов’язку [6, с.45].

Досліджуючи зміст п.36.1, ст. 36 ПК України та погляди вчених можна виділити складові податкового обов’язку, як то:

- обов’язок платника податку обчислити суму податків та зборів;
- обов’язок задекларувати суму податків та зборів;
- обов’язок сплатити суму податків та зборів.

Але, як наголошує О. О. Ємельянова, можна виділити структурні елементи, що мають самостійний характер, в кожному з елементів, що складають податковий обов’язок [8, с.79-80].

П. М. Дуравкін виокремлює родові поняття – „податковий обов’язок” (як сукупність обов’язків зобов’язаного суб’єкта податкових правовідносин) та його видових

різновидів (окремих обов’язків зобов’язаного суб’єкта податкових правовідносин, які пов’язані, зокрема, із податковим обліком, сплатою податків і зборів, податковою звітністю тощо). Але автор підкреслює складність податкового обов’язку, оскільки він характеризується множинністю складових частин, до яких належать різноманітні обов’язки зобов’язаного суб’єкта податкових правовідносин [9, с.7-8].

О. О. Ємельянова зазначає: „... обов’язок з податкової звітності та обов’язок зі сплати податку – не завжди сліднують один за одним. Послідовність реалізації цих обов’язків залежить як від конкретного платежу, так і від порядку його сплати. Наприклад, по податку на додану вартість застосовується декларційний спосіб сплати, який передбачає спочатку формування та подання податкової звітності, а потім, на підставі зазначених у звітних документах відомостей, сплату податку до відповідної особи податковими агентами застосовується інший підхід – спочатку потрібно його сплатити, а потім надати звітність [8, с.81]. Податок на доходи фізичних осіб, це один з тих основних податків, податковий обов’язок за яким виникає у фізичної особи.

А. Г. Васильєва виділяє основні ознаки податкового обов’язку, серед яких: належність, соціальна необхідність і можливість. Тобто, кожен платник, на якого законом покладено обов’язок сплачувати відповідний податок, реалізує належну, соціально необхідну та можливу модель поведінки [10, с.26].

Якщо більш детально зупинитись на ознаках, то:

1. Ознака „належність” вказує на те, що модель поведінки платника податків закріплена в нормативному акті з питань оподаткування. Відповідно до п.3.1, ст. 3 ПК України податкове законодавство складається з Конституції України; Податкового та Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання операцій з переміщення товарів через митний кордон України. І саме ПК України визначає перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов’язки, а також відповідальність за порушення податкового законодавства (п.1.1, ст. 1 [2]).

2. Соціальна необхідність. Виконання податкового обов’язку, зокрема сплата податку, передбачає зацікавленість суспільства у своєчасному та повному забезпеченні надходжень до публічних грошових коштів. Публічна мета справляння податків – це фінансове забезпечення діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування [10, с.27]. Податки справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою забезпечення виконання публічних органів завдань і функцій, що на них покладені з фінансування соціально-економічних програм.

3. Можливість. Якщо держава зацікавлена у фінансовому забезпеченні своїх функцій та задоволенні суспільного інтересу, своєчасному отриманні бюджетних коштів, недостатньо просто закріпити податковий обов’язок. Законодавець повинен виходити з того, що та модель поведінки, яка закріплена у нормативних актах, повинна бути реально здійснюваною [10, с.27].

Якщо дослідити виникнення податкового обов’язку у фізичної особи як платника податку, то, слід, перш за все уточнити її статус.

Так, І. Л. Самсін наголошує на тому, що ч. 1 ст. 67 Конституції має певні невизначеності. Так, у цій статті вказано, що „... кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори”..., а нижче у ч.2 вказано, що „... усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи...” [1; 11].

Отже, не зрозуміло, кого саме має на увазі законодавець: будь-яку фізичну особу чи громадянина України.

Ст. 1 ЗУ „Про громадянство України” дає визначення поняттю „громадянин України”, – як особа, яка набула громадянство України в порядку, передбаченому законами України та міжнародними договорами України [12].

Громадянство може бути набути за наступних підстав: за народженням; за територіальним походженням; внаслідок прийняття до громадянства; внаслідок поновлення у громадянстві; внаслідок усиновлення; внаслідок встановлення над дитиною опіки чи піклування; внаслідок встановлення опіки над особою, визнаною судом недієздатною; у зв'язку з перебуванням у громадянстві України одного чи обох батьків дитини; внаслідок визнання батьківства чи материнства; за підставами, передбаченими міжнародними договорами України (ст. 6 Закону [12]).

Словник української мови надає визначення поняттю „громадянин”, як особа, що належить до постійного населення якої-небудь держави, користується її правами і виконує обов'язки, встановлені законами цієї держави [12].

Як зазначає В.Ф. Несторович: „Громадянин – це людина, що має стійкий правовий зв'язок з конкретною державою, що проявляється у взаємних правах та обов'язках. З поміж усіх конституційно-правових статусів саме громадянство надає найбільше переваг для особи [14]. Саме таким обов'язком – є податковий обов'язок.

Але, відповідно до ЗУ „Про громадянство України” людина ще може мати статус „іноземця (особа, яка не перебуває в громадянстві України і є громадянином (підданим) іншої держави); особою без громадянства (особа, яку жодна держава відповідно до свого законодавства не вважає своїм громадянином) [12]. Якщо буквально досліджувати ст. 67 Конституції, то можна зробити висновок, що мова йдеться саме про людину.

Аналогічної думки Н. Ходеева, яка стверджує, що: „... людина може бути, а може і не бути учасником цивільних відносин. Крім того, людина може розглядатися як суб'єкт права, а може бути предметом наукового дослідження або розглядатися як об'єкт впливу в іншій системі суспільних відносин. Фізична особа має індивідуальні природні властивості і громадянські характеристики. До громадських характеристик належать: ім'я, громадянство, соціальний стан, володіння мовами тощо. Сукупність цих характеристик дає можливість називати людину громадянином”. На її думку, кожний громадянин наділений природними властивостями і громадськими характеристиками, які зумовлюють можливість його участі в цивільних правовідносинах у ролі суб'єкта, як фізичної особи [17, с.49].

У ст. 6 „Загальної декларації прав людини” вказано, що кожна людина, де б вона не перебувала, має право на визнання її правосуб'єктності [18]. Аналогічну норму містить й інший міжнародний документ – Міжнародний пакт про громадянські і політичні права (зокрема ст. 16) [19].

На думку багатьох науковців правосуб'єктність можна охарактеризувати як властивість особи бути учасником правовідносин відповідно до правових норм.

М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Богачова наголошують, що суб'єкти права реалізують свої права і обов'язки завдяки наявності у них правосуб'єктності, яка є можливістю й здатністю особи бути суб'єктом правовідносин з усіма правовими наслідками. Правосуб'єктність поряд із нормою права і юридичним фактом і є передумовою виникнення правовідносин [22, с. 340].

Теоретики (Ю. О. Пундор) зазначають, що правосуб'єктність як категорія юридичної науки слугує цілям визначення кола суб'єктів, що можуть бути учасниками суспільних відносин, врегульованих правовими нормами. Той, хто має правосуб'єктність, той і є майбутнім чи актуальним учасником правовідносин [23, с.60].

С. А. Саблук розглядає правосуб'єктність у трьох аспектах.

По-перше, вона не є вродженою, даною від природи властивістю. Вона є соціально-економічною якістю особи,

яка полягає у державному визнанні за нею можливостей участі у правовідносинах, поруч з нормою правом та юридичними фактами.

По-друге, правосуб'єктність може розглядатися як взаєморв'язок особи і суспільства щодо майбутніх відносин першої з усіма третіми особами права. Саме тому її прийнято розглядати як одну з передумов виникнення конкретних правовідносин поруч з нормою права та юридичним фактом.

По-третє, правосуб'єктність є юридичною мірою можливості участі осіб у відповідних правовідносинах, яка визначає межі правової можливості особи [20, с.101].

Визначення поняття „фізична особа” міститься лише у цивільному законодавстві, як людина яка є учасником цивільних відносин (ч.1, ст. 24 ЦК України [15]). Але п. 15.1, ст. 15 ПК України відносить до категорії платників податків фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування [2].

Резидентом для цілей оподаткування вважається – фізична особа, яка має місце проживання в Україні. До того ж, вона може бути визнана резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні; якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом податкового року. А також, якщо державу, така особа має центр життєвих інтересів, не можливо визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав (пп. 14.1.213, п.14.1, ст. 14 ПК України [2]).

Якщо говорити про фізичну особу, яка не має місця постійного проживання у жодній з держав, то така особа відповідно до ЗУ „Про громадянство України” може бути визнана особою без громадянства.

Тому можна зробити висновки, що у ст. 67 Конституції йдеться мова про громадян України, про іноземців, а також про осіб без громадянства.

В. В. Сухонос вказує, що фізичною особою – є індивід. У цьому випадку, категорія фізичної особи виявляється потрібна: як людина, як громадянин і як особистість. Людина – продукт природи, суб'єкт суспільно-історичної діяльності і культури. Громадянин – людина, що відноситься до населення конкретної держави і наділена нею юридичним статусом. Особистість – індивід як продукт суспільства, що має стійку систему соціально значимих рис [21].

Проте, як вказують В. І. Борисова, Л. М. Баранова та ін.: „Фізична особа – це завжди тільки людина. Але поняття фізичної особи у цивілістичному розумінні може не збігатися з поняттям людини як істоти біологічної: іноді ці поняття тотожні, а іноді – поняття «фізична особа» вужче, ніж поняття «людина» [16, с.113].

І це твердження набуло багато дискусій з приводу обговорення статусу фізичної особи підприємця. Це питання є доволі актуальним, коли треба встановити перелік норм, які можуть бути застосовані для такої фізичної особи – підприємця для виконання податкового обов'язку (зокрема нарахування та сплати).

Відповідно до п. 3.9.1 Державного класифікатора України ДК 002:2004, фізична особа, це та, що є громадянином України, іноземним громадянином, особою без громадянства, що здійснює підприємницьку діяльність. Громадянин визнається суб'єктом господарювання у разі здійснення ним підприємницької діяльності за умови державної реєстрації його як підприємця без статусу юридичної особи [24].

Отже, незалежно від факту державної реєстрації, фізична особа не змінює свого статусу, та не може бути визнана юридичною особою.

На це вказується й у Роз'ясненні Міністерства юстиції України „Статус фізичної особи – підприємця: проблеми



застосування законодавства”, де говориться, що: „... громадянин, який бажає реалізувати своє конституційне право на підприємницьку діяльність, після проходження відповідних реєстраційних за жодних умов не втрачає і не змінює свого статусу фізичної особи, якого він набув з моменту народження, а лише набуває до нього нової ознаки – „підприємець” [25].

У цьому ж Роз’ясненні вказується, що: „... фізична особа – підприємець в цивільно-господарських відносинах є різностороннім учасником. Принципи здійснення ним підприємницької діяльності роблять його подібним до юридичних осіб, тоді як в приватних відносинах, незважаючи на будь-які зміни в його статусі, він залишається бути громадянином – фізичною особою” [25].

Але в Податкових правовідносинах статус фізичної особи – підприємця – є дуже неоднозначним, що спостерігалось ще до прийняття Податкового кодексу України та відображається у сучасних нормах податкового законодавства.

Так, ще з 2005 року – є непорозуміння в частині справляння плати за землю фізичною особою – підприємцем. У Листі ДПАУ „Про сплату орендної плати за землю і земельного податку фізичними особами” було вказано, що фізичні особи – підприємці повинні самостійно обчислити суму земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності щороку станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подавати декларацію на поточний рік органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки та сплачувати рівними частками за базовий податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця [26]. Тобто, саме такі умови було встановлено для юридичних осіб.

На сьогодні, відповідно до пп. 133.1.4, п. 133.1, ст. 133 ПК України, фізичні особи – підприємці, у тому числі такі, що обрали спрощену систему оподаткування, та фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, визнані платниками податку на прибуток підприємств за окремими видами доходів, зокрема, щодо виплачених нерезиденту доходів із джерелом їх походження з України [2].

До таких доходів належать:

- проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента;
- дивіденди, які сплачуються резидентом;
- роялті;
- фрахт та доходи від інжинірингу;
- лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента;
- доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту;
- прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав, визначений відповідно до цього розділу;
- доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України;
- винагорода за провадження нерезидентами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України;
- брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів на території України на користь резидентів;
- внески та премії на страхування або перестрахування ризиків в Україні;
- доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї);
- доходи у вигляді благодійних внесків та пожертвувань на користь нерезидентів, тощо (п. 141.4, ст. 141 ПК України [2]).

Отже, якщо буквально розглядати норму статей 133 та 141, то виявляється що фізична особа – підприємець – є платником на прибуток підприємств.

Але ж, відповідно до п.162.1, ст. 162 ПК України фізична особа незалежно від резидентського статусу, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні – є платником податку на доходи фізичних осіб.

Окремим підпунктом (пп. 162.1.3) в якості платника податку виділено податкового агента.

Під податковим агентом з податку на доходи фізичних осіб слід розуміти юридичну особу (її філію, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайняту особу, представництво нерезидента – юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов’язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються їй, вести податковий облік, подавати податкову звітність та нести відповідальність за порушення законодавства (пп. 14.1.180, п.14.1, ст. 14 [2]).

Тобто, за всіма ознаками фізична особа – є не платником податку на прибуток підприємств, а податковим агентом стосовно цього податку, який зобов’язаний утримувати податок з виплачених нерезиденту доходів із джерелом їх походження з України.

Визначати платником податку на прибуток підприємств фізичну особу – підприємця – є некоректним. Тому, як ми вже зазначали вище, незалежно від факту державної реєстрації, фізична особа не змінює свого статусу, та не може бути визнана юридичною особою (Розділ III має назву „Податок на прибуток підприємств), тобто у самій назві чітко вказано, що платниками податку можуть бути лише підприємства.

Відповідно до п. 3.1 Державного класифікатора України ДК 002:2004, підприємство – це самостійний суб’єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб’єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності [24].

У Класифікаторі чітко вказано, що: „Підприємство – є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку із своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом [24].

Тому, вважаємо, що треба внести зміни до п. 133.1, та виключити підпункт 133.1.4 ПК України, який визнає у якості платників податку на прибуток підприємств – фізичних осіб – підприємців, у тому числі тих, що обрали спрощену систему оподаткування, та тих, які провадять незалежну професійну діяльність. Рекомендовано додати пп. 133.1.6 до п. 133.1 ПК України, в якому у якості платників податку на прибуток вказати „Податкові агенти”, і у якості останніх вказати осіб (фізичних осіб – підприємців, юридичних осіб), які здійснюють виплати нерезиденту доходів із джерелом їх походження з України.

#### **Висновки.**

В статті досліджено визначення поняття „податковий обов’язок” у наукових колах. Встановлено, що в його зміст закладено, як:

- обов’язок суб’єктів податкових правовідносин як по реалізації компетенції уповноваженими державою особами, так і обов’язок платників податків з: обліку, сплати та звітності;
- той, що складається між суб’єктами з приводу сплати податків і зборів; виникає за наявності підстав, пов’язаних з юридичними фактами, є динамічним, що зумовлено змінами суб’єктивного чи об’єктивного характеру;
- як різновид публічних обов’язків, які держава покладає на фізичних осіб та організації та полягає в обов’язку сплатити у визначеному розмірі та у встановлений строк

податки (збори); виконання якого забезпечується силою державного примусу;

– як сукупність обов'язків зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин та його видових різновидів, які пов'язані із податковим обліком, сплатою податків і зборів, податковою звітністю.

В процесі дослідження виникнення податкового обов'язку у фізичної особи як платника податку уточнено її статус. На підставі аналізу наукових праць та Конституційних норм встановлено непорозуміння стосовно виконання складової податкового обов'язку фізичною особою – як-то щорічного подання податкової декларації про майновий стан та доходи.

Для уточнення статусу фізичної особи як платника податку досліджено зміст понять „фізична особа”, „громадянин”, фізична особа – підприємець.

Встановлено, що фізична особа – підприємець в цивільно-господарських відносинах – є різностороннім учасником, а принципи здійснення ним підприємницької діяльності роблять його подібним до юридичних осіб,

тоді як в приватних відносинах він залишається громадянином. У Податкових правовідносинах статус фізичної особи – підприємця – є неоднозначним, що спостерігалось ще до прийняття Податкового кодексу України та відображується у сучасних нормах податкового законодавства, все це відображується на виконанні податкового обов'язку.

Доведено, що незалежно від факту державної реєстрації, фізична особа не змінює свого статусу, та не може бути визнана юридичною особою.

Аналіз норм Податкового кодексу України показав, що фізичних осіб – підприємців, у тому числі такі, що обрали спрощену систему оподаткування, та тих, які провадять незалежну професійну діяльність, визнано платниками податку на прибуток підприємств за окремими видами доходів, тоді як відповідно до п.162.1, ст. 162 ПК України фізична особа незалежно від резидентського статусу, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні – є платником податку на доходи фізичних осіб. Що визнано певною колізією у законодавстві, для усунення якої запропоновано внести зміни до п. 133.1, та виключити підпункт 133.1.4 ПК України.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України: Закон від 28.06.1996 р., №254к/96-ВР / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Х., 2004. – 20 с. – укр.
4. Покатаєва О.В. Правова природа загальнодержавних податків та зборів в Україні: стан, протиріччя та перспективи реформування. : Автореф. дис... док. юрид. наук: 12.00.07. – Х., 2012. – 36 с. – укр.
5. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. – Х., 2010. – 20 с. – укр.
6. Хатнюк Н. С. Податковий обов'язок платника податків та держава: правовий взаємозв'язок / Н. С. Хатнюк // *Наукові праці МАУП. Серія : Юридичні науки*. – 2016. – Вип. 4. – С. 45-53. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npmaupn\\_2016\\_4\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npmaupn_2016_4_8).
7. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций; изд. 2-е, перераб. и доп. / И. И. Кучеров. – М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. – 448 с.
8. Ємельянова О. О. Податковий обов'язок як центральна категорія податкового права та наслідки його невиконання / О. О. Ємельянова // *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016. Вип. 2. С. 74-83. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vchfo\\_2016\\_2\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vchfo_2016_2_9).
9. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. – Х., 2010. – 20 с. – укр.
10. Васильєва А. Г. Податковий обов'язок як міра належної, соціально необхідної й можливої поведінки платника податків / А. Г. Васильєва // *Право та державне управління*. – 2013. – № 2. – С. 25-29. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ptdu\\_2013\\_2\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ptdu_2013_2_7).
11. Самсін І. Л. Співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» в законодавстві України / І. Л. Самсін // *Вісник Верховного Суду України*. – 2011. – № 9. – С. 34-38. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vvsu\\_2011\\_9\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vvsu_2011_9_9).
12. Про громадянство України: Закон від 18 січня 2001 року № 2235-III / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2235-14#Text>
13. Словник української мови: Академічний тлумачний словник (1970–1980). URL: <http://sum.in.ua/s/gromadjanyn>
14. Нестерович В.Ф. Громадянство як одна з ключових вимог для набуття та реалізації суб'єктивного виборчого права. Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління. 2020. № 1. с. 66.
15. Цивільний кодекс України Закон 16 січня 2003 р. № 435-IV / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
16. Цивільне право : підручник : у 2 т. / В. І. Борисова (кер. авт. кол.), Л. М. Баранова, Т. І. Бегова та ін. ; за ред. В. І. Борисової, І. В. Спасибо-Фатєєвої, В. Л. Яроцького. – Х. : Право, 2011. – Т. 1. – 656 с. URL: <http://194.44.152.155/elib/local/r56.pdf>
17. Ходєєва Н. Фізичні особи як суб'єкти права на інформацію про стан свого здоров'я / *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 11. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2016/11/11.pdf>
18. Загальна декларація прав людини (повний текст): Прийнята і проголошена резолюцією 217 А (III) Генеральної Асамблеї ООН від 10 грудня 1948 р., URL: <https://www.coe.int/uk/web/compass/the-universal-declaration-of-human-rights-full-version>
19. Міжнародний пакт про громадянські і політичні права ратифіковано Указом Президії Верховної Ради Української РСР N 2148-VIII (2148-08) від 19.10.1973 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_043#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_043#Text)
20. Саблук С. А. Правосуб'єктність як елемент правового статусу дитини / С. А. Саблук // *Університетські наукові записки*. – 2008. – № 2. – С. 101-105. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap\\_2008\\_2\\_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2008_2_19).
21. Сухонос В. В. ТЕОРІЯ ДЕРЖАВИ І ПРАВА. Навчальний посібник.. Для студентів денної та заочної форм навчання спеціальності «Правознавство» Суми 2005. 689с.
22. Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Богачова та ін. ; за ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. – Х. : Право, 2002. – 432 с.
23. Пундор Ю. О. Про визначення змісту категорії «правосуб'єктність» у теорії права та галузевих теоріях цивільного й господарського права (порівняльно-правовий аспект) / Ю. О. Пундор // *Часопис Київського університету права*. – 2013. – № 1. – С. 60-63. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkur\\_2013\\_1\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkur_2013_1_16).
24. Державний класифікатор України ДК 002:2004 „Класифікація організаційно-правових форм господарювання”: Київ Держспоживстандарт України. 2004. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0097609-04#Text>
25. Статус фізичної особи – підприємця: проблеми застосування законодавства: Роз'яснення від 14.01.2011 р. № n0012323-11 / Міністерство юстиції України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0012323-11#Text>
26. Про сплату орендної плати за землю і земельного податку фізичними особами: Лист від 13.05.2005 р., № 9179/7/17-2217 / Державна податкова адміністрація України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v9179225-05#Text>