

УДК 347.73

**Наталія Якимчук,**

докт. юрид. наук, професор,

професор кафедри фінансового права

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

## ПОДАТКОВА АДРЕСА ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ ЯК КРИТЕРІЙ ВИЗНАЧЕННЯ МІСЦЕВОГО БЮДЖЕТУ, ДО ЯКОГО НАЛЕЖИТЬ ПЕРЕРАХОВУВАТИ ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Стаття присвячена аналізу особливостей сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб і розмежування частки доходів від сплати цього податку між відповідними місцевими бюджетами. Досліджено європейський і пострадянський досвід. Визначено обов'язки фізичної особи щодо визначення нею податкової адреси та взяття її на облік як платника податку, а також запропоновано зміни до законодавства, спрямовані на встановлення додаткових фінансових гарантій територіальних громад щодо надходження коштів від сплати податку на доходи фізичних осіб, а також прав громадян на самостійну ідентифікацію себе як члена відповідної територіальної громади у формі визначення своєї податкової адреси.

**Ключові слова:** фіскальна децентралізація, податок на доходи фізичних осіб, резидент, регіональний податковий резидент, податкова адреса фізичної особи.

**Постановка проблеми.** Податок на доходи фізичних осіб, надходження від якого закріплено у відповідних частках за державним і місцевими бюджетами, набув значення бюджетоутворюючого саме для бюджетів територіальних громад (у тому числі об'єднаних). Однак нинішня система нарахування, сплати (перерахування) та розмежування між відповідними бюджетами сплачених сум податку на доходи фізичних осіб в Україні не стимулює економічну активність і детінізацію заробітної плати.

Реформа міжбюджетних відносин, яка націлена на фінансову децентралізацію, стала однією з перших суттєвих реформ, розпочатих в Україні, і має позитивні результати, потребуючи при цьому наступних кроків її запровадження.

Бюджети місцевого самоврядування є відтепер основною ланкою бюджетної системи України та фінансовою основою діяльності органів місцевого самоврядування.

Зважаючи на те що фінансові ресурси органів місцевого самоврядування в більшості випадків обмежуються податковими доходами місцевих бюджетів і міжбюджетними трансфертами, особливого значення набувають шляхи зміцнення дохідної бази, встановлення правових гарантій мобілізації передусім податкових надходжень, забезпечення контролю за додержанням публічного фіскального інтересу територіальних громад,

у тому числі об'єднаних, і чітких критеріїв горизонтального розмежування надходження визначеної бюджетним законодавством частки коштів від сплати податку на доходи фізичних осіб між відповідними бюджетами місцевого самоврядування.

Питання доходів місцевих бюджетів і правових засад фінансової самостійності місцевих бюджетів, правового статусу резидентів, а також інституту «податкової адреси» фізичних осіб досліджували вітчизняні представники фінансово-правової науки, зокрема Л. Воронова, Д. Гетманцев, Н. Губерська, С. Кадькаленко, М. Кучерявенко, Р. Лещенко, О. Лукашев, Є. Маринчак, Н. Пришва, О. Щербанюк та інші. Сьогодні напрацьовано й запроваджено багато актуальних змін до положень Бюджетного і Податкового кодексів України, проте лише окремі з них стосуються питання такого критерію спрямування коштів до місцевого бюджету, як податкова адреса платника – фізичної особи.

**Мета статті** полягає в розкритті проблем застосування податкової адреси фізичної особи як критерію визначення місцевого бюджету, до якого належить перерахувати податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), можливостей запровадження в Україні європейського досвіду перерахування до місцевих бюджетів ПДФО.

**Виклад основного матеріалу.** У частині 2 ст. 64 Бюджетного кодексу (далі – БК) України передбачено, що одним із критеріїв зарахування до відповідного місцевого бюджету відповідної частини сплаченого податку на доходи фізичних осіб є податкова адреса фізичної особи платника податку, зокрема якщо такий податок сплачено фізичною особою, яка отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом.

Сьогодні в ч. 2 ст. 64 БК України закріплено два конкуруючі критерії горизонтального розмежування надходжень від сплати податку на доходи фізичних осіб: 1) податкова адреса фізичної особи платника ПДФО, тобто місце проживання (яка отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом); 2) місце нарахування доходу – податкова адреса податкового агента, який зобов'язаний нараховувати, утримувати й перераховувати ПДФО до відповідного місцевого бюджету, а саме: 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 в органах доходів і зборів [1].

Наприклад, у ст. 34 БК Республіки Білорусь закріплено, що в бюджети базового рівня зараховуються податкові доходи (за нормативом відрахувань від податкового доходу, який отримується, відповідно, на території району, міста районного підпорядкування, що є центром адміністративно-територіальної одиниці й не має бюджету, або міста обласного підпорядкування, якщо інше не встановлене законодавчими актами), зокрема й прибутковий податок з фізичних осіб (крім обчисленого з доходів, отриманих від здійснення підприємницької діяльності, – за нормативами, що визначаються рішеннями Рад депутатів базового територіального рівня). Натомість, відповідно до ст. 35 БК Республіки Білорусь, до бюджету міста Мінська серед податкових доходів, які зараховуються до нього (відповідно до нормативу відрахувань від податкового доходу, який отримується на території міста Мінськ, якщо інше не встановлено законодавчими актами), є і податок на доходи фізичних осіб – 100 відсотків. Отже, критерієм зарахування податку на доходи в Білоруській Республіці обрано місце нарахування доходу, зокрема місцезнаходження податкового агента.

Цікавою є концепція, закріплена в БК Республіки Казахстан. Зокрема, в ст. 50 визначено, що податковими надходженнями до обласного бюджету є індивідуальний податок на доходи за нормативами розподілу доходів, що встановлені обласним масліхатом. Як продовження цієї тези в ст. 51 Кодексу закріплено, що податковими надходженнями до бюджетів міста республіканського значення, столиці є індивідуальний податок на доходи. Натомість до бюджетів міст районного значення, села, селища, сільського округу, відповідно до ст. 52-1 указанного Кодексу, надходить індивідуальний податок на доходи з доходів, що не обкладаються у джерела виплати, фізичних осіб, які зареєстровані на території міста районного значення, села, селища, сільського округу. Тобто до бюджетів місцевого самоврядування надходить не відсоткова частка сплаченої суми податку, а лише ті, які нараховані та виплачені через податкових агентів.

Водночас у низці країн Європи критерієм залучення коштів від податку на доходи громадян і його аналогів є податкова адреса таких платників. Зокрема, відповідно до ст. 5 Закону Естонії «Про прибутковий податок», прибутковий податок, сплачений фізичними особами-резидентами, надходить у такий спосіб: 1) без урахування передбачених главою 4 відрахувань, 11,60 відсотка від оподатковуваних доходів фізичної особи-резидента надходить одиниці місцевого самоврядування за місцем проживання платника податку; 2) частина прибуткового податку, що перевищує суму, зазначену в п. 1, а також прибутковий податок, сплачений з пенсії і прибутку від відчуження майна, надходить державі. Прибутковий податок, не зазначений у ч. 1, надходить державі. При цьому в ч. 2 ст. 5 указанного Закону зазначено, що «місцем проживання фізичної особи-резидента в календарному році вважається місце проживання, зареєстроване за станом на 1 січня того ж календарного року в реєстрі суб'єктів податку, що ведеться Податково-митного департаментом. Якщо у Податково-митного департаменту відсутні відомості про місце проживання фізичної особи-резидента, то сплачений їм прибутковий податок розподіляється, виходячи з установленого частиною 1 принципу, між одиницями місцевого самоврядування пропорційно їх розрахованій питомій вазі. Перерахування сум прибуткового податку одиницям місцевого самоврядування та обчислення їх розрахункової питомої ваги виробляються в порядку, встановленому постановою, відповідає за цю сферу міністр» [2].

Нині в Україні розпочався активний діалог на рівні експертів-правників і практиків про доцільність запровадження в законодавстві України положення про зарахування встановленої бюджетним законодавством частки податку на доходи фізичних осіб до відповідних місцевих бюджетів за місцем проживання платника податків, а не за податковою адресою його роботодавця.

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, прилеглі територіальні громади в силу свого територіального положення, виступають у ролі донорів робочої сили [3], з іншого боку, доїжджаючи до місця роботи, мешканці прилеглих населених пунктів користуються громадським транспортом, застосовуючи в низці випадків своє право на пільговий проїзд, що компенсується з бюджету міст, користуються об'єктами інфраструктури, які споруджуються за рахунок коштів відповідного міського бюджету, соціальною інфраструктурою, а також вирішують проблеми сусідів у частині забезпечення їхнього населення робочими місцями та дохідними джерелами тощо.

Однак запровадження механізму зарахування сум податку до бюджету за податковою адресою – місцем проживання платника – може дати суттєві позитивні результати, зокрема сприяти тому, що міста обласного значення й об'єднані територіальні громади поліпшать своє фінансове планування за рахунок приведення у відповідність обсягів планованих витрат на соціальну сферу та інфраструктурні проекти прогнозованим доходам. Вони будуть зацікавлені не стільки в реєстрації роботодавців на власній території й формуванні їхньої податкової адреси за місцем розташування територіальної громади, скільки в тому, щоб формувались реальні робочі місця для членів громади, щоб їхня кваліфікація відповідала потребам суспільства (більш тісно взаємодіяти із центрами зайнятості й, відповідно, реформувати професійну освіту), щоб ефективно використовувались землі та приміщення, призначені для виробництва й комерції, запроваджувались технологічні парки та комфортні умови проживання, щоб кількість населення лише збільшувалась тощо. Однак проблеми можуть виникнути в адмініструванні надходження податку фіскальними органами, у роботі органів Державної казначейської служби України, яка розподіляє суми податку на доходи фізичних осіб між бюджетами, під час взаємодії реєстраційних органів з органами

Державної фіскальної служби щодо впровадження єдиної інформаційної бази.

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 змоги залучати до відповідного місцевого бюджету кошти податку на доходи фізичних осіб, перераховані до нього платником. Працівники органів фіскальної служби відзначають, що в багатьох випадках у картках платників податків фізичних осіб відсутня актуальна інформація про місце їх постійного проживання, відповідно, про їхню податкову адресу.

Так, у Порядку подання інформації про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, для забезпечення ведення їх обліку, а також обчислення та справляння податків і зборів, що затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 21.12.2011 № 1386, відповідно до п. 70.6 ПК України, передбачено, що органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування та інші суб'єкти інформаційних відносин подають Державній фіскальній службі й/або її територіальним органам за місцезнаходженням інформацію про платників податків, пов'язану з їх реєстрацією, нарахуванням і сплатою податків і зборів, а також контролем за дотриманням податкового законодавства. Так, у п. 70.6 Податкового кодексу (далі – ПК) України закріплено, що органи державної реєстрації актів цивільного стану, органи внутрішніх справ, органи, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб, зобов'язані подавати відповідним контролюючим органам інформацію щодо зміни даних, які включаються до облікової картки фізичної особи – платника податків, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця [4]. Проте така інформація не є підставою для внесення змін до облікової картки платника податків. До неї зміни вносяться виключно за зверненням платника податків.

На фізичних осіб покладено низку обов'язків у сфері визначення податкової адреси та надання інформації до облікової картки платника податків, а саме: 1) фізична особа-платник податків незалежно від віку (як резидент, так і нерезидент), для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків і яка не включена до Державного реєстру, зобов'язана особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати відповідному контролюючому

органу облікову картку фізичної особи-платника податків, яка є водночас заявою для реєстрації в Державному реєстрі, ті пред'явити документ, що посвідчує особу (п. 70.5 ПК України); 2) платник податків – фізична особа – зобов'язаний визначити свою єдину податкову адресу, якою визнається місце його проживання, за яким він береться на облік як платник податків у контролюючому органі (п. 45.1 ПК України); 3) щодо фізичних осіб-підприємців: у разі проведення державної реєстрації зміни їх місцезнаходження або місця проживання, внаслідок якої змінюється адміністративно-територіальна одиниця та контролюючий орган, у якому на обліку перебуває платник податків (далі – адміністративний район), а також у разі зміни податкової адреси платника податків контролюючими органами за попереднім і новим місцезнаходженням (місцем проживання) платника податків проводяться процедури, відповідно, зняття з обліку/взяття на облік такого платника податків (п. 66.3 ПК України); 4) фізичні особи-платники податків зобов'язані подавати контролюючим органам відомості про зміну даних, які вносяться до облікової картки або повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і мають відмітку в паспорті), протягом місяця з дня виникнення таких змін шляхом подання відповідної заяви за формою й у порядку, визначеними центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (п. 70.7 ПК України); 5) обов'язок фізичної особи нести відповідальність згідно із законом за достовірність інформації, що подається для реєстрації в Державному реєстрі (п. 70.5 ПК України).

Якщо платник податків у порядку й у строки, визначені ст. 66 ПК України, повідомив контролюючий орган про зміну податкової адреси, він на період з дня державної реєстрації зміни податкової адреси до дня внесення змін до облікових даних такого платника податків звільняється від виконання вимог документів, надісланих йому контролюючим органом за попередньою податковою адресою та в подальшому повернутих як таких, що не знайшли адресата (п. 42.3 ПК України). Натомість якщо фізична особа (в тому числі фізична особа-підприємець) як платник податків порушує встановлені обов'язки, то настає відповідальність, передбачена ст. 119 ПК України, а саме неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних

осіб-платників податків, передбаченого ПК України, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 85 гривень. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень.

Залишається неврегульованим питання: а чи несуть батьки (опікуни, піклувальники) неповнолітніх фізичних осіб-платників податків відповідальність за неподання інформації до контролюючих органів у разі зміни такими постійного місця проживання.

Щодо окремих осіб узагалі відсутня інформація про їх місце проживання в Україні. Щодо резидентів це зумовлено низкою причин, зокрема в період запровадження ідентифікаційного коду (пізніше – коду платника податків) дані (в тому числі неповні) про платника до фіскальних органів надавалися роботодавцем часом без уточнення місця постійного проживання, окремі ж громадяни й сьогодні не мають зареєстрованого місця постійного проживання. Не вирішено є проблема громадян України, які є фактичними нерезидентами, щодо яких не відбулось юридичне оформлення такого їхнього правового статусу, оскільки вони не заявили про наявність підстав для визнання їх податковими резидентами іншої держави, при тому що в обліковій картці платника податків і в державному реєстрі міститься інформація про відповідне їх постійне місце проживання в населеному пункті в межах державної території України.

Усе 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 і бюджетної децентралізації.

Уже сьогодні робляться певні спроби запровадити критерій податкової адреси фізичної особи-платника податків базовим під час визначення належного місцевого бюджету для перерахування до нього сплачених сум ПДФО. Зокрема, внесено Законопроект «Про внесення змін до статті 168 Податкового кодексу України щодо зарахування податку з доходів фізичних осіб» (реєстр. номер 7051), який спрямований на утвердження принципу справедливого розподілу надходжень до місцевих бюджетів податку на доходи фізичних осіб і передбачає нову редакцію п. 168.4 ПК України, де передбачено таке: 1) визнається, що податок, утриманий з доходів резидентів і нерезидентів, зарахову-

ється до бюджету згідно з БК України з урахуванням запропонованих особливостей; 2) податковий агент сплачує (перераховує) податок, утриманий з доходів, нарахованих на користь фізичної особи, що, відповідно до БК України, належить до доходів місцевих бюджетів, до місцевого бюджету за місцем її постійного проживання (податкової адреси); 3) «юридична особа за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням не уповноважених відокремлених підрозділів, уповноважений відокремлений підрозділ за своїм місцезнаходженням одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати нарахованих фізичним особам доходів сплачує (перераховує) у встановленому цим пунктом порядку суми утриманого податку на відповідні рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів» [5]. Великим недоліком цієї ідеї є те, що на податкового агента покладається обов'язок формування не одного платіжного доручення, як це має місце зараз, а такої кількості, яка відповідає числу територіальних громад, у тому числі об'єднаних, у яких мають постійне місце проживання.

Натомість доцільною є пропозиція запровадити функціонування системи сплати всіх податків (окрім ПДВ), зборів на єдиний рахунок за прикладом досвіду Швеції. Розподіл коштів, що надходять від сплати податків, між бюджетами – завдання не платника, а Державної казначейської служби України. Підтвердження можливості впровадження такого механізму протягом одного року шляхом доопрацювання вже функціонуючого майданчика «Є-казна» надане Міністерством фінансів України (Лист від 26.03.2015 № 31-11110-02-2/10795) і Державною казначейською службою України (Лист від 09.04.2015 № 14-04/110(103)-8393(7765)) у відповідь на відповідний депутатський запит від 06.03.2015 № 11/10-456 щодо зарахування податку на доходи фізичних осіб до відповідних бюджетів і створення системи єдиного рахунку [6].

**Висновки.** Сьогодні є потреба відмовитися від загального на пострадянському просторі підходу зарахування ПДФО до місцевого бюджету за місцезнаходженням (податковою адресою) податкового агента й поступового із системною підготовкою переходу до такого зарахування за податковою адресою фізичної особи-платника податку на доходи фізичної особи, з огляду на те що реформа місцевого самоврядування в частині бюджетної децентралізації спрямована на забезпечення фінансової достатності територіальних громад (у тому числі об'єднаних) і покликана забезпечувати за рахунок влас-

них надходжень і коштів від закріплених загальнообов'язкових податків і зборів реалізацію покладених на органи місцевого самоврядування функцій і завдань.

Відповідно, «податкова адреса» як правова категорія, яка раніше окреслювала більшою мірою поштову адресу платника податку, набула нового сенсу, функції та, власне, стає як повноцінним елементом правового статусу платника податку, так і певною «фінансовою гарантією» територіальної громади (в тому числі об'єднаної), за якою визнається законний фіскальний інтерес щодо одержання до місцевого бюджету закріпленої законом частки надходжень від ПДФО, що сплачують члени відповідної територіальної громади – податкові резиденти, які за ознакою постійного місця проживання – податкової адреси – ідентифікують себе з відповідною територіальною громадою. Отже, в Україні формується інститут регіонального податкового резидентства та запроваджується концепція відповідального громадянства, а також виникають передумови для підвищення активності мешканців у виборі об'єктів фінансування за рахунок коштів «бюджету участі» (окремої бюджетної програми місцевого бюджету, об'єкти фінансування за рахунок коштів якої визначають самі громадяни) та формування механізму більш дієвого громадського контролю за використанням коштів місцевих бюджетів.

#### Список використаних джерел:

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/print>.
2. О подоходном налоге: Закон Эстонии от 01.07.2015 (RT I, 23.03.2015, 286). URL: [https://www.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab.ee/files/elfinder/ru-seadused/ЗАКОН%20%20ПОДОХОДНОМ%20НАЛОГЕ\\_01.07.2015.pdf](https://www.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab.ee/files/elfinder/ru-seadused/ЗАКОН%20%20ПОДОХОДНОМ%20НАЛОГЕ_01.07.2015.pdf).
3. 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>.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print>.
5. Про внесення змін до статті 168 Податкового кодексу України щодо зарахування податку з доходів фізичних осіб: Проект Закону України, внесений В.М. Литвином, 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).
6. Пояснювальна записка до Проекту Закону України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо проведення брутизації та зменшення навантаження на фонд оплати праці» (від 16.09.2015 реєстр. номер 3113). URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=56491](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56491).

*Статья посвящена анализу особенностей уплаты (перечисления) налога на доходы физических лиц и разграничения доли доходов от уплаты этого налога между соответствующими местными бюджетами. Исследован европейский и постсоветский опыт. Определены обязанности физического лица по определению им налогового адреса и постановке его на учет в качестве плательщика налога, а также предложены изменения в законодательство, направленные на установление дополнительных финансовых гарантий территориальных общин относительно поступления средств от уплаты налога на доходы физических лиц, а также прав граждан на самостоятельную идентификацию себя как члена соответствующей территориальной общины в форме определения своего налогового адреса.*

**Ключевые слова:** фискальная децентрализация, подоходный налог с населения, резидент, налоговый адрес физического лица.

*The article is devoted to the analysis of the peculiarities of the payment (transfer) of the personal income tax and the delimitation of the share of income from the payment of this tax between the relevant local budgets, the European and post-Soviet experience are investigated. The duties of an individual for determining the tax address of the taxpayer and recording it as a taxpayer are determined, as well as the proposed amendments to the legislation aimed at establishing additional financial guarantees of territorial communities for the receipt of funds from the payment of personal income tax, as well as the rights of citizens to self-identify themselves as a member of the respective territorial community in the form of determining their tax address.*

**Key words:** fiscal decentralization, personal income tax, resident, tax address of an individual.

