МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

МАРИНЧАК ЄВГЕН СТЕПАНОВИЧ

УДК 347.73

ПРАВОВИЙ СТАТУС РЕЗИДЕНТІВ – ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Київ – 2018

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Київському національному університеті імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор
ПРИШВА Надія Юріївна,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, завідувач кафедри фінансового права.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
НІЩИМНА Світлана Олексіївна,
Академія Державної пенітенціарної служби, завідувач кафедри адміністративного, цивільного та господарського права і процесу;

кандидат юридичних наук, доцент
БІЛІНСЬКИЙ Дмитро Олександрович,
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, доцент кафедри фінансового права.

Захист відбудеться «31» травня 2018 року о 13:00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.001.04 Київського національного університету імені Тараса Шевченка за адресою: 01601, м. Київ, вул. Володимирська, 60.

З дисертацією можна ознайомитись у науковій бібліотеці ім. М. Максимовича Київського національного університету імені Тараса Шевченка за адресою: 01601, м. Київ, вул. Володимирська, 58, чит. зала № 12.

Автореферат розіслано «27» квітня 2018 року.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради **Л.М. Чуприна**

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми зумовлена провідною роллю податку на доходи фізичних осіб у фінансовій системі держави. Платник податку – це фізична особа, точне та вичерпне законодавче визначення правового статусу якої впливає на повноту сплати цього обов'язкового платежу. Власне обов'язок зі сплати податку становить головний елемент у правовому статусі фізичної особи-платника податку, який, натомість, залежить від її резидентського статусу.

Вищенаведена теза потребує детального аналізу окремих її складників, зокрема: податкового обов'язку, як головного елемента в податковій правосуб'єктності; податкової правосуб'єктності, як невіддільного складника правового статусу; правового статусу платника податку на доходи фізичних осіб, як зобов'язаної особи; резидентського статусу, від якого залежить обсяг обов'язків та прав.

Для податкового законодавства України впровадження принципу резидентства при визначенні правового статусу особи – відносно нове правове явище. Сам перехід від принципу громадянства (політико-правового зв'язку особи з державою) до принципу резидентства (фінансово-правового зв'язку особи з певною податковою юрисдикцією) відбувся шляхом імплементації до національного законодавства України вже чинних у західноєвропейських державах правових норм, які здебільшого відповідають міжнародним публічно-правовим нормам щодо уникнення подвійного оподаткування. Однак, фінансова система держави – це єдиний механізм і зміна лише податкових норм не поліпшить функціонування всієї системи, адже інші норми, що регулюють фінансові правовідносини, вступають у колізію з сучасними податковими. Це пов'язано з тим, що законодавчі положення, спрямовані на мобілізацію коштів до централізованих публічних фондів, по-різному визначають правовий статус зобов'язаної щодо держави сторони.

Недостатній рівень наукової розробки проблематики правового статусу резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб, а також нагальна потреба вирішення питання нормативного регулювання правового статусу платників податків на тимчасово окупованих територіях, зумовили вибір теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до Пріоритетних тематичних напрямів наукових досліджень і науково-технічних розробок на період до 2020 року, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 7.09.2011 р. № 942; Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2011–2015 рр., затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 24.09.2010 р.; Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2016–2020 рр., затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 03.03.2016 р.; в межах бюджетних тем: «Доктрина права в правовій системі України: теоретичний і

практичний аспекти» № 11 БФ 042-01, яка досліджувалась з 1 січня 2011 р. по 31 грудня 2015 р.; «Теорія та практика адаптації законодавства України до законодавства ЄС» № 16 БФ 042-01, що діє з 1 січня 2016 р. по 31 грудня 2018 р.

Тема дисертаційного дослідження сформульована відповідно до вимог Закону України «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки» від 11.07.2001 р. № 2623-III, положень Стратегії державної політики сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні та першочергові заходи щодо її реалізації, затвердженої Указом Президента України від 24.03.2012 р. № 212/2012; затверджена Вченою радою юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка (протокол від 22.12.2014 р. № 4) та уточнена 27.02.2017 р. згідно з протоколом № 5.

Мета та завдання дослідження. *Мета* дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу міжнародного та національного права системно розглянути рівень законодавчого регулювання правового статусу платників податків на доходи фізичних осіб, дослідити практичний складник реалізації цих законодавчих положень, сформулювати науково обґрунтовані висновки та пропозиції щодо вдосконалення національного законодавства.

Для досягнення зазначеної мети, необхідно розв’язати такі основні *завдання*:

– провести ретроспективний аналіз наукових поглядів і правових положень, що призвели до виникнення правового явища «платник податку»;

– сформулювати наукове визначення правової категорії «платник податку на доходи» відповідно до сучасних онтологічних концепцій праворозуміння;

– з’ясувати причини запровадження сплати податку на доходи фізичних осіб, зважаючи на принцип громадянства особи, та проаналізувати еволюційну зміну принципу громадянства від «гібридного» громадянства – резидентства до сучасного принципу резидентства;

– виявити ступінь імплементації західноєвропейського права при визначенні правового статусу платника податку в Україні, зокрема в частині критеріїв детермінації резидентського статусу особи;

– розкрити зміст правового статусу платника податків;

– виявити колізійні фінансово-правові норми, що визначають резидентський статус фізичних осіб та сформулювати практичні висновки, які містять пропозиції щодо вдосконалення фінансово-правових норм, в цій частині;

– проаналізувати проблематику визначення резидентського статусу фізичних осіб на тимчасово окупованих територіях України та запропонувати механізми поширення податкової юрисдикції як на тимчасово окуповані території України, так і на осіб, які там перебувають.

Об’єкт дисертаційного дослідження – врегульовані нормами права суспільні відносини, в яких беруть участь резиденти – платники податку на доходи фізичних осіб.

Предмет дисертаційного дослідження – правовий статус резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є система загальних та спеціальних методів наукового пізнання, що дозволяє розкрити поставлені завдання всебічно в єдності їх змісту та форми.

Застосування *діалектичного методу* дало змогу дослідити фінансово-правові погляди на правову категорію «платник податку на доходи», що становлять теоретичну основу цієї роботи (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1–2.4). *Порівняльно-історичний та конкретно-історичний методи* використовувалися для дослідження генезису та розвитку принципу резидентства (підрозділи 1.1–1.3). *Порівняльно-правовий метод* було застосовано для дослідження ступеню законодавчого регулювання правового статусу резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб в провідних державах (підрозділи 1.4, 3.1). *Системно-структурний метод* застосовувався при проведенні комплексного аналізу правової матерії принципу резидентства, зокрема його місця в фінансово-правовому просторі та значенні для держави загалом (підрозділи 1.3, 1.4, 3.1, 3.2). *Формально-догматичний (юридико-технічний) метод* був використаний для дослідження правової природи податкових агентів, як самостійних суб'єктів оподаткування та для аналізу правового регулювання оподаткування резидентів на тимчасово окупованих територіях (підрозділи 2.4, 3.2). *Формально-логічний метод* дав змогу дослідити зміст та форми правової категорії «платник податку на доходи», правовий статус, податкову правосуб'єктність, обов'язки та права (підрозділи 1.2, 1.4, 2.1–2.4).

Теоретико-методологічною основою дисертаційного дослідження є наукові дослідження в галузі філософії права, загальної теорії держави і права та фінансового права. Теоретичним підґрунтям для написання цього дослідження стали доктринальні положення українських науковців в галузі фінансового права, таких як: Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, О.В. Гедзюк, Н.Л. Губерська, С.Т. Кадькаленко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, Р.М. Лещенко, О.А. Лукашев, О.А. Музика-Стефанчук, О.П. Орлюк, З.І. Перощук, Н.Ю. Пришва, Л.А. Савченко, Л.М. Чуприна, Н.Я. Якимчук та інших. Вплив на дослідження безпосередньої проблематики цієї роботи був зроблений такими науковцями: Л.І. Вдовічена, Р.О. Гаврилюк, О.Ю. Грачова, О.І. Лютова, О.Ф. Мазурик, І.М. Мусійчук, В.С. Нерсесянц, С.В. Пархоменко-Цироциянц, С.С. Тропська, Р. Й. Халфіна, О.В. Щербанюк та ін. Додатковою науковою основою були теоретичні висновки західноєвропейських учених: F. Lassalle, L. Bucher, E. Tanenbaum, Klaus Vogel, Setu Kamal, Jones J.F. Avery, H. Peyton Young, Peter Harris, John Aiken, John Tiley, C.F. Bastable, W.E. Butler, Guglielmo Maisto, Alessandro Adelchi Rossi та інших.

Нормативно-правову основу дослідження становлять законодавчі акти України та західноєвропейських держав.

Емпіричною основою дослідження є правозастосовна діяльність фіскальних органів та судових установ.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є однією з перших в Україні комплексною науковою працею, яку присвячено теоретичним і практичним проблемам правового статусу резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб. За її результатами сформульовано й обґрунтовано нові теоретичні положення, висновки та пропозиції, що мають наукову новизну:

вперше:

– встановлено, що в системі фінансового законодавства України, в частині регулювання правовідносин щодо мобілізації грошових коштів до централізованих публічних фондів, немає єдиного підходу до визначення правового статусу осіб – резидентів та нерезидентів, на яких законом покладено обов'язок зі сплати обов'язкових платежів; обґрунтовано необхідність узгодження норм Податкового та Митного кодексів України в частині визначення резидентського статусу особи;

– запропоновано розділяти критерії визначення резидентського статусу на основні (місце проживання, постійне місце проживання, основне місце проживання) та додаткові (центр життєвих інтересів, перебування на території держави понад 183 дні, громадянство України), що застосовуються лише в разі неможливості детермінації резидентського статусу особи за основними критеріями;

– обґрунтовано, що таке правове явище, як центр життєвих інтересів (тісні особисті чи економічні зв'язки з державою), становить внутрішню сутність основного критерія – місця проживання особи та бере свій початок з теорії економічних зв'язків Георга фон Шанца, так як саме цією теорією вперше було запропоновано механізми визначення правового статусу платника податку на доходи, зважаючи на об'єктивні зв'язки особи з державою;

– доведено, що створення Вільної економічної зони «Крим» негативно відбилося на правовому статусі платників податків України, як через колізійне законодавче визначення їх резидентського статусу, так й через те, що податково-правовий статус цих осіб було врегульовано нормативно-правовим актом, що не є складовою податкового законодавства України;

удосконалено:

– наукову позицію, відповідно до якої в податковому праві Великобританії XIV–XIX ст. принципи територіальності та резидентства діяли одночасно; особливість становить те, що ці принципи перебувають у горизонтальній площині відносно одне одного, а не у вертикальній (не співвідносяться як загальне та конкретне);

– наукові погляди щодо появи та розвитку принципу громадянства (підданства) в податкових правовідносинах у державах з континентальною системою права; для суспільства XIX ст. громадянство (підданство) та обов'язок зі сплати податку були пов'язаними поняттями, бо перше передбачало друге, а друге не могло існувати без першого;

– наукові погляди на трансформацію принципу громадянства (підданства) в сучасний принцип резидентства змінювались еволюційно,

внаслідок обґрунтування насамперед економічної науки; принцип резидентства в державах континентальної правової системи був введений в законодавчий простір з метою врегулювання відносин щодо уникнення подвійного оподаткування;

– змістовне тлумачення правового статусу платника податку на доходи фізичних осіб: визначальною ознакою правового статусу платника податку на доходи фізичних осіб є його резидентський статус; на обсяг податкового обов'язку платника податку впливає «резидентність» особи, бо статус податкового резидента передбачає обов'язок сплати податків з усіх доходів, отриманих фізичною особою незалежно від джерел їхнього походження, тоді як нерезидент оподатковується тільки з доходів, джерело походження яких – відповідна держава;

– внутрішню сутність правового статусу фізичних осіб-платників податку на доходи фізичних осіб, що також може залежати від різновидів діяльності самозайнятих осіб; податкове законодавство передбачає два види різновидів діяльності самозайнятих осіб: фізичні особи-підприємці та фізичні особи, які ведуть незалежну професійну діяльність; цим двом видам діяльності відповідає узагальнений термін «самозайняті особи»; податково-правовий статус самозайнятих осіб тісно пов'язаний з їх цивільним та господарсько-правовим статусом;

– науковий зміст податкової правосуб'єктності, передумова виникнення якої – цивільна правосуб'єктність, бо наявність об'єктів цивільних прав породжує виникнення податкового обов'язку, домінантного елемента в податковій правосуб'єктності; взаємозв'язок між цивільними та податковими правовідносинами пояснюється їх майновою природою;

набули подальшого розвитку:

– наукове положення, що генезис та розвиток принципу резидентства фізичних осіб-платників податку на доходи для держав з англосаксонською правовою системою був інакший, ніж для держав з континентальною правовою системою на законодавство яких суттєво впливали як економічні теорії, так і конституційні права людини та громадянина;

– наукове положення, що сучасний принцип резидентства за внутрішньою сутністю – це основні засади, на яких побудований правовий статус платника податку на доходи; зовнішня його форма – критерії, за допомогою яких визначається ступінь фінансово-правового зв'язку фізичної особи з державами (податковими юрисдикціями);

– наукові позиції стосовно аксіологічної, соціологічної та нормативістської концепцій праворозуміння правової категорії «платник податку»; при формуванні наукової дефініції правової категорії «платник податку» сучасні онтологічні концепції праворозуміння не вступають в колізію та можуть бути застосовані в повному обсязі;

– твердження щодо виокремлення з податкової дієздатності деліктоздатності, як окремого елемента в податковій правосуб'єктності; податкова деліктоздатність – самостійний структурний елемент податкової

правосуб'єктності, бо обов'язок зі сплати податків і зборів, як головний складник змісту податкового статусу, прямо не залежить від податкової дієздатності такого платника податків;

– положення щодо спеціальної податкової правосуб'єктності будь-якого суб'єкта податкового права, так як податкові правовідносини можуть виникати лише на підставі та в межах конкретного податкового обов'язку (щодо сплати податку чи збору); податкова правосуб'єктність передбачає здатність особи бути учасником лише визначеного кола правовідносин, врегульованих нормами податкового права;

– теза щодо взаємозв'язку та впливу резидентського статусу фізичної особи на обсяг прав та обов'язків платника податку на доходи; фізичні особи-резиденти, беруть безперервну участь у відносинах з державою, а нерезиденти лише формально пов'язані з державою, чия територія – джерело походження їхнього доходу; обсяг обов'язків та прав для податкових резидентів та нерезидентів різняться;

– положення щодо виокремлення та обґрунтування податкових агентів, як самостійних суб'єктів податкових правовідносин; правовий статус податкових агентів антагоністичний: стосовно фіскальної служби податкові агенти – це зобов'язані особи, що вступають у правовідносини як платники податку, а щодо платників податкові агенти виконують частину функцій фіскальної служби;

– запропоновано окремі зміни до законодавства України, зокрема: включити до фінансово-правового понятійного апарату терміни «фіскальний резидент» та «фіскальний нерезидент» і внести такі зміни до Податкового кодексу України (надалі – ПКУ) та Митного кодексу України (надалі – МКУ): абз. 1 пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПКУ перед словами «нерезиденти – це» доповнити словом «фіскальні»; абз. 4 пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПКУ після слів «фізичні особи, які не є» та перед словами «резидентами України» доповнити словом «фіскальними»; пп. 14.1.122-1 п. 14.1 ст. 14 ПКУ перед словом «нерезиденти» доповнити словом «фіскальні»; абз. 1 пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ перед словами «резиденти – це» доповнити словом «фіскальні»; абз. 11 пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ слова «фізична особа – резидент» замінити на «фізична особа – фіскальний резидент»; п. 50 ч. 1 ст. 4 МКУ викласти в такій редакції: «резиденти – у значенні, визначеному пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України»; п. 33 ч. 1 ст. 4 МКУ викласти в такій редакції: «нерезиденти – у значенні, визначеному пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України».

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони обґрунтовані та доведені на науковому рівні, а отже, становлять науково-практичний інтерес:

– *у науково-дослідній сфері* – основні положення та висновки дисертації можуть бути фундаментом для подальшої наукової розвідки не лише в царені податкового права, а й інших підгалузей фінансового права;

– *у правотворчості* – з метою удосконалення чинних і розроблення нових нормативно-правових актів з питань регулювання правового статусу резидентів;

– *у правозастосовній діяльності* – імплементація одержаних результатів сприятиме подальшому реформуванню податкової системи (довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження ГУ ДФС у Харківській області від 21.11.2017 р. № 25173/10/20-40-17-10);

– *у навчальному процесі* – під час підготовки лекцій, навчальних посібників та підручників з дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Митне право».

Апробація результатів дослідження. Основні положення та висновки дисертаційної роботи були оприлюднені на 7 науково-практичних конференціях і круглих столах: Міжнародна юридична науково-практична Інтернет-конференція «Нові вектори розвитку демократії та інститутів держави і права» (Київ, 2015 р.); III Всеукраїнський науково-практичний круглий стіл «Проблеми теорії фінансового права в сучасний період» (Київ, 2015 р.); Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні питання державотворення в Україні» (Київ, 2016 р.); I Міжнародна науково-практична конференція «Історія вітчизняного та європейського адміністративного права і процесу» (Київ; Львів, 2016 р.); Міжнародна науково-практична конференція «Фінансове право: сучасний стан та перспективи» (Київ, 2016 р.); IV науково-практичний круглий стіл «Проблеми теорії фінансового права в сучасний період» (Київ, 2016 р.); Міжнародна науково-практична конференція студентів, аспірантів та молодих вчених «Актуальні питання державотворення в Україні» (Київ, 2017 р.).

Публікації. Основні положення та результати дослідження відображено у семи наукових статтях, опублікованих у виданнях, що визнані фаховими з юридичних дисциплін, та семи тезах доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура дисертації визначена її метою, завданнями, об’єктом та предметом дослідження та складається із анотації, змісту, вступу, трьох розділів, які об’єднують 10 підрозділів, висновків, списку використаних джерел, що включає 293 найменування і розміщений на 33 сторінках та двох додатків. Повний обсяг роботи становить 253 сторінки, з-поміж них основного тексту – 199 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, її зв’язок з науковими програмами, планами, темами, встановлено мету та завдання роботи, визначено її об’єкт і предмет, методологічну, нормативну та науково-теоретичну основу, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, наведено дані про їх апробацію, публікації, структуру та обсяг роботи.

Розділ 1 «Теоретико-методологічні засади дослідження поняття «платник податку на доходи» складається з чотирьох підрозділів, в яких

розкрито зміст поняття «платник податку на доходи», здійснено ретроспективний аналіз наукових положень та досліджено онтологічні концепції праворозуміння цього поняття, виокремлено причини запровадження принципу резидентства фізичних осіб в податковому законодавстві.

У *підрозділі 1.1 «Аналіз фінансово-правових поглядів на категорію «платник податку на доходи»* розкрито ступінь наукової розробки правової категорії «платник податку на доходи», виходячи з трьох етапів розвитку податкового законодавства, чинного в різні часи на території України: 1) XVIII ст. – початок XX ст. – зроблено перші спроби оподатковувати доходи фізичних осіб у формі промислових податків, патентних зборів та особистих податків; закладено наукове обґрунтування доцільності введення в законодавчий простір загального прибуткового податку; 2) XX ст. – запроваджено прибутковий податок з громадян (наукові погляди за радянської доби); 3) XXI ст. – сучасний етап оподаткування доходів фізичних осіб (наукові погляди в незалежній Україні та провідних державах світу).

Зроблено висновки про тривалу історіографію наукового розроблення правової категорії «платник податку на доходи» та про значний ступінь її дослідженості. Кожен етап наукових поглядів на цю категорію залежав від конкретного історичного періоду та відповідного податкового законодавства.

У *підрозділі 1.2 «Онтологічні концепції розуміння правової категорії «платник податку на доходи»* увага зосереджується на дослідженні суті правової категорії «платник податку на доходи». Проаналізовано правове явище «платник податку», як найабстрактніше наукове уявлення про зобов’язану стосовно держави особу, з якого виділяється ключова категорія – «платник податку на доходи». За наслідком її дослідження, надано відповідні правові дефініції, з огляду на сучасні онтологічні концепції праворозуміння: аксіологічної, соціологічної, нормативістської (позитивістської).

Зроблено узагальнюючу дефініцію правової категорії «платник податку на доходи», відповідно до якої, платником податку на доходи є окремо визначений індивід – фізична особа, що є складовою частиною організованого у форму держави суспільства та отримує публічну вигоду від держави у вигляді забезпечення належних умов реалізації своїх природних прав та свобод, у зв’язку з чим держава здійснює владно-майновий вплив на особу у формі обов’язку компенсації цих державних витрат та на підставі якого породжуються податкові правовідносини.

У *підрозділі 1.3 «Генезис та розвиток принципу резидентства фізичних осіб-платників податку на доходи фізичних осіб»* досліджена проблематика визначення правового статусу платників податку на доходи фізичних осіб, виходячи з принципу резидентства та принципу територіальності походження доходів.

Зазначено, що суверенітет держави, в частині виключного права на встановлення та справляння податків, діє в двох напрямах: 1) на територію держави, континентальний шельф і виключну (морську) економічну зону; 2) на осіб. У першому випадку, в залежності від територіального устрою, держава на

своїй території визначає одну чи більше податкові юрисдикції. В іншому випадку держава визначає персональну податкову юрисдикцію над фізичними та юридичними особами. Звідси в податковому праві наявні два принципи визначення правового статусу платника податків: принцип територіальності та принцип резидентства.

Зроблено висновок, що для держав з англо-саксонською правовою системою характерним є співвіднесення принципу територіальності походження доходів та резидентства платників податків, з огляду на історичний розвиток податкових правовідносин. В державах з континентальною системою права відбулася еволюційна зміна у визначенні статусу платників податків від політико-правового зв'язку (громадянство) до фінансово-правового (резиденство).

У *підрозділі 1.4 «Правове регулювання критеріїв визначення резидентського статусу фізичних осіб»* досліджено зовнішню форму принципу резидентства – критерії детермінації резидентського статусу фізичних осіб – платників податку на доходи. Проаналізована проблематика визначення резидентського статусу особи на рівні національного податкового законодавства та на рівні міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування.

Здійснено поділ критеріїв на основні (місце проживання, постійне місце проживання, основне місце проживання) та додаткові (центр життєвих інтересів, перебування на території держави понад 183 дні, громадянство України).

Розділ 2 «Зміст правового статусу платників податку на доходи фізичних осіб» складається з чотирьох підрозділів, в яких розкривається сутність правового статусу платника податку на доходи фізичних осіб та податкових агентів, аналізуються наукові положення про податкову правосуб'єктність, обов'язки та права платника податку на доходи фізичних осіб.

У *підрозділі 2.1 «Загальна характеристика правового статусу фізичної особи-платника податку на доходи фізичних осіб»* досліджено наукові погляди на правове становище особи-платника податку на доходи у відносинах з державою, проаналізовано наукові положення щодо сутності та видів правового статусу особи-платника податку.

Зазначено, що податково-правовий статус містить зобов'язуючий характер, оскільки він базується на імперативній конституційній нормі та залежить, як від суб'єктного складу податкових правовідносин – фізичних та юридичних осіб, так і від об'єкту таких правовідносин – певних обов'язкових платежів. Залежно від ступеню участі осіб в податкових правовідносинах, їх статус завжди є спеціальним по відношенню до податкового обов'язку зі сплати податку з певного об'єкту оподаткування. Обсяг обов'язку платника податку залежить від його правового статусу, який натомість залежить від резидентності особи, адже від податкових резидентів держава вправі очікувати сплати податку з усіх доходів, отриманих такою фізичною особою.

Зроблено висновок, що правовий статус кожного платника податку на доходи побудований з урахуванням принципу резидентства, тому податкове резидентство є визначальним при встановленні зв'язку правового статусу платника податку з виконанням ним податкового обов'язку.

У *підрозділі 2.2 «Особливості податкової правосуб'єктності платників податку на доходи фізичних осіб»* здійснено аналіз та узагальнення доктринальних поглядів щодо правової природи податкової правосуб'єктності, – основного елементу правового статусу особи-платника податку на доходи.

Зроблено висновки, що податкова правосуб'єктність за своєю сутністю є регламентованою податковим законодавством спроможністю особи-платника податків мати та реалізовувати податкові права та обов'язки, а також нести відповідальність за їх невиконання. Взаємозв'язок цивільної та податкової правосуб'єктності проявляється через майнову природу таких правовідносин, яка зумовлюється майновими благами – об'єктами цивільних правовідносин, які перетворюються на об'єкт оподаткування, існування якого відповідно породжує податкові правовідносини. Цивільна правосуб'єктність, певною мірою, є передумовою виникнення податкової правосуб'єктності. Особливістю податкової правосуб'єктності, на відміну від цивільної, є те, що деліктоздатність є самостійним структурним елементом, так як обов'язок зі сплати податків і зборів, як головна детермінанта змісту податкової правосуб'єктності, прямо не залежить від податкової дієздатності такого платника податків.

У *підрозділі 2.3 «Співвідношення обов'язків та прав платників податку на доходи, виходячи з їх резидентності»* проаналізовано обсяг обов'язків та прав резидентів та нерезидентів – платників податку на доходи фізичних осіб. Акцентовано увагу на домінуванні податкового обов'язку над правами, які є похідними.

Встановлено, що головним елементом правосуб'єктності платників податків є обов'язок зі сплати податкового зобов'язання і, як похідне від нього, відповідні права. Обов'язки та права податкових резидентів та нерезидентів України відповідають загальноприйнятим стандартам розвинених країн світу.

Зроблено висновок, що резидентський статус осіб природно впливає на обсяг обов'язків та прав. Це те, що податкові резиденти держави більш тісно пов'язані з публічними відносинами в державі, а нерезиденти лише формально беруть участь у відносинах, щодо виконанням державою своїх основних функцій щодо населення.

У *підрозділі 2.4 «Правова природа податкових агентів, як різновиду платників податку на доходи фізичних осіб»* розглянуто проблематику подвійної правової природи податкових агентів.

Зазначено, що правовий статус податкових агентів виникає при двох головних умовах: імперативної податкової норми та за наявності правовідносин з фізичною особою-платником податку на доходи. Виходячи з цих умов, податкові агенти є окремими суб'єктами-платниками податку на доходи фізичних осіб, оскільки на них покладені обов'язки з обчислення,

утримання та перерахування податку. Особливістю правового статусу податкового агента є те, що в його структурі переважають податкові обов'язки, для належного виконання яких податкові агенти зобов'язані відслідковувати зміну резидентського статусу осіб, юридичними платниками податків яких вони є.

Зроблено висновок, що правовий статус податкових агентів тісно взаємопов'язаний з правовим статусом платників податків та з компетенцією фіскальних органів: виконання покладених законодавством на податкових агентів обов'язків фактично забезпечує справляння податку з фізичних осіб без безпосередньої участі фактичного платника в податкових правовідносинах.

Розділ 3 «Шляхи вдосконалення законодавства щодо регулювання правового статусу резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб» складається з двох підрозділів, в яких розкрито механізми вирішення нормативно-правової проблематики визначення резидентського статусу особи, обґрунтовується необхідність впровадження в фінансово-категорійний апарат терміну «фіскальний резидент» та акцентується увага на колізійність правового регулювання податкових правовідносин на тимчасово окупованих територіях України.

У *підрозділі 3.1 «Напрями вдосконалення законодавства щодо регламентації резидентського статусу платників податку на доходи фізичних осіб»* розглянуто прогалини нормативно-правового регулювання резидентського статусу платників податку на доходи фізичних осіб.

З доктринальних та правозастосовних позицій обґрунтовано наукове положення про запровадження в українському правовому полі єдиного підходу до визначення правового статусу зобов'язаних стосовно держави осіб для всіх нормативно-правових актів, які врегульовують відносини з приводу мобілізації фінансових ресурсів до централізованих публічних фондів коштів, що сприятиме як позитивній правозастосовній діяльності, так і належному функціонуванню фінансової системи держави як єдиного механізму.

З'ясовано, що на підзаконному рівні відсутній механізм визначення та документального підтвердження резидентського статусу фізичних осіб. Законодавчі прогалини створюють можливість для доволі суб'єктивного тлумачення суб'єктами податкових правовідносин процедури визначення резидентського статусу фізичної особи, виходячи з кожного окремо взятого критерію.

Запропоновано підходи та механізми вирішення проблематики детермінації правового статусу резидентів, зокрема через запровадження електронного кабінету платника податків в Україні, як частини електронного урядування в державі.

У *підрозділі 3.2 «Питання правового регулювання оподаткування резидентів на тимчасово окупованих територіях»* досліджено правовий статус осіб – платників податків, що знаходяться на тимчасово окупованих територіях України (Автономна Республіка Крим та м. Севастополь).

Зазначено, що державне регулювання правового статусу платників податків та загалом фінансових правовідносин на тимчасово окупованих територіях не є належним. Віднесення платників податків, що перебувають на цих територіях, до нерезидентів України лише за одним критерієм (податковою адресою) є некоректним та суперечить податковому законодавству України. Системне тлумачення норм, якими врегульовані правовідносини на тимчасово окупованих територіях України, дає змогу стверджувати, що в українському правовому просторі з'явилось таке поняття, як «внутрішні нерезиденти України», на яких не поширюються угоди про уникнення подвійного оподаткування, та поняття «зовнішні нерезиденти України» (нерезиденти в розумінні загальних положень податкового законодавства).

Податкова юрисдикція держави поширюється на її територію та на населення; персональна податкова юрисдикція держави поширюється на осіб, що згідно з національним податковим законодавством є резидентами такої держави. Важливим завданням держави є захист податкових резидентів України, що знаходяться на тимчасово окупованих територіях України від незаконного обкладання їх податками та зборами іншою державою-агресором.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та вирішено наукове завдання, що полягає в поглибленій характеристиці правового статусу резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб, стану його нормативно-правового регулювання. Відповідно до поставленої мети та сформульованих завдань, на основі проведеного дослідження було зроблено такі висновки:

1. Ретроспективний аналіз фінансово-правових поглядів на правову категорію «платник податку на доходи» дав підстави стверджувати про її тривалий еволюційний шлях розвитку. Наукові дослідження XIX ст. стали підґрунтям для запровадження прибуткового податку, який виконував провідну роль у побудові податкової системи початку XX ст. Зі здобуттям незалежності України, наукові погляди були спрямовані на західноєвропейську податкову систему та на відповідні правові положення в частині правового статусу платників податку. Активна наукова розробка дала змогу закласти фундамент сучасному податковому праву України.

2. Подальший розвиток дістали онтологічні наукові позиції про правову категорію «платник податку». Відповідно до аксіологічної концепції праворозуміння, платник податку – це окремо визначений індивід, що становить складову частину організованого у формі держави суспільства та отримує публічну вигоду від держави через забезпечення належних умов для реалізації своїх природних прав та свобод, у зв'язку з чим сплачує грошові кошти у вигляді податків. Держава наділена суверенітетом та в імперативному порядку породжує на своїй території податкову юрисдикцію, що поширюється як на територію, так і на фізичних та юридичних осіб (персональна

юрисдикція), як наслідок, у державі діють податкові правовідносини (соціологічна концепція праворозуміння), породжені правовими нормами у формі законів (нормативістська концепція праворозуміння).

3. Обґрунтовано, що генезис та розвиток принципу резидентства фізичних осіб-платників податку на доходи для держав з англосаксонською правовою системою був іншим ніж для держав з континентальною правовою системою. В державах з континентальною системою права правовий статус платників податків знаходився в безперервному розвитку у зв'язку з впливом наукових теорій, конституційних прав та обов'язків, міждержавних відносин та економічної інтеграції. Для суспільства XIX ст. громадянство та обов'язок зі сплати податку були нерозривними поняттями, так як перше передбачало друге, а друге не могло існувати без першого. Принцип громадянства визначав платниками податку громадян своєї держави. Іноземні громадяни сплачували податок, лише джерелом походження якого є територія держави. Трансформація принципу громадянства в принцип резидентства відбувалась в два етапи. Перший – вплив на податкове законодавство теорії економічних зв'язків, згідно з якою оподаткуванню підлягали всі особи, що «користуються послугами» держави, у зв'язку з чим, класичний принцип громадянства був доповнений прив'язкою до наявності постійного місця проживання, або до фактичного перебування в державі. Другий етап трансформації відбувся в XX ст.

4. Встановлено, що до сучасного податкового законодавства України були імплементовані критерії визначення резидентського статусу особи. Принцип резидентства за внутрішньою сутністю – це основні засади, на яких побудований правовий статус платника податку на доходи фізичних осіб. Зовнішню форму становлять критерії, за допомогою яких визначається ступінь фінансово-правового зв'язку фізичної особи з державою. Дослідивши правову природу критеріїв визначення резидентського статусу фізичної особи-платника податку на доходи в Україні, запропоновано розділяти їх на основні (місце проживання, постійне місце проживання, основне місце проживання) та додаткові (центр життєвих інтересів, перебування на території держави понад 183 дні, громадянство України).

5. Обґрунтовано висновок про те, що визначальною ознакою правового статусу платника податку на доходи фізичних осіб є його резидентський статус.

Особа може набути правового статусу платника податку на доходи фізичних осіб, маючи відповідну податкову правосуб'єктність, передумова виникнення якої – цивільна правосуб'єктність, бо наявність об'єктів цивільних прав породжує виникнення податкового обов'язку, домінантного елемента в податковій правосуб'єктності.

Обґрунтовано необхідність виокремлення податкових агентів в окрему (самостійну) групу суб'єктів податкових правовідносин. Правовий статус податкових агентів антагоністичний: стосовно фіскальної служби податкові агенти – це зобов'язані особи, що вступають у правовідносини як платники

податку, а щодо платників податків податкові агенти виконують частину функцій фіскальної служби.

6. Встановлено, що в системі фінансового законодавства України, в частині регулювання правовідносин щодо мобілізації грошових коштів до централізованих публічних фондів, відсутній єдиний підхід до визначення правового статусу осіб – резидентів та нерезидентів, на яких законом покладено обов'язок щодо сплати податків та інших обов'язкових платежів. Нормативно-правові акти, якими врегульовуються зазначені правовідносини, та які ухвалені з метою залучення грошових коштів до централізованих публічних фондів, по-різному визначають резидентський статус особи, виходячи з тієї групи правовідносин, які вони безпосередньо регулюють (чи митні, чи податкові).

Обґрунтовано необхідність внесення змін до фінансового законодавства України щодо запровадження терміну «фіскальний резидент».

7. Встановлено, що законодавче регулювання правовідносин на тимчасово окупованих територіях України, зокрема створення Вільної економічної зони «Крим», негативно відбилося на правовому статусі платників податків України, зокрема через колізійне визначення резидентського статусу осіб.

Запропоновано механізми поширення податкової юрисдикції України на тимчасово окуповані території України. Відповідно до положень міжнародного публічного права ці території – невіддільна частина України, що визнали всі цивілізовані держави світу. Державний суверенітет, зокрема в частині поширення податкової юрисдикції як на фізичних та юридичних осіб, так і на ці території, має бути реалізований в повному обсязі.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ НАУКОВИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Маринчак Е.С. Финансово-правовые вопросы привлечения к ответственности субъектов хозяйственной деятельности за нарушение норм обращения наличных денег в Украине // Международный научно-практический правовой журнал «Legea si Viata». 2015. № 8/3. С. 45–48. URL: http://www.legeasiviata.in.ua/archive/2015/8-3/12.pdf.

2. Маринчак Є.С. Центр життєвих інтересів як тісні особисті чи економічні зв'язки з державою // Право та державне управління. 2016. № 1 (22). С. 10–15. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ptdu_2016_1_4.

3. Маринчак Є.С. Проблемні питання основних критеріїв детермінації резидентського статусу платників податків // Науково-виробничий журнал «Держава та регіони. Серія: Право». Запоріжжя, 2015. № 4 (50). С. 22–28. URL: http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/4_2015/6.pdf.

4. Маринчак Є.С. Податкова правосуб'єктність фізичних і юридичних осіб // Журнал східноєвропейського права. 2016. № 23. С. 39–50. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2016/01/marynchak_23.pdf.

5. Маринчак Є.С. Фінансово-правовий погляд на державну політику щодо тимчасово окупованих територій України // Підприємництво, господарство і право. 2016. № 7. С. 105–115. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pgip_2016_7_19.

6. Маринчак Є.С. Питання законодавчого визначення правового статусу особи, як зобов'язаної сторони у фінансових правовідносинах // Науковий вісник публічного та приватного права: збірник наукових праць. 2017. № 3 (18). С. 119–122. URL: http://nvppp.in.ua/vip/2017/3/25.pdf.

7. Маринчак Є.С. Правові механізми забезпечення соціальної справедливості при оподаткуванні фізичних осіб // Всеукраїнський науковий журнал «Право і суспільство». 2017. № 4-2. С. 103–108. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2017/4_2017/part_2/24.pdf.

8. Маринчак Є.С. Центр життєвих інтересів фізичної особи – платника податків // Проблеми теорії фінансового права в сучасний період: матеріали III Всеукраїнського науково-практичного круглого столу (м. Київ, 4 грудня 2015 р.) / за ред. І.С. Гриценка, Н.Ю. Пришви, А.О. Монаєнка. Запоріжжя: КПУ, 2015. С. 58–59.

9. Маринчак Є.С. Застосування критерію фактичного перебування на території України при визначенні статусу податкового резидента // Нові вектори розвитку демократії та інститутів держави і права: збірник матеріалів Міжнародної юридичної науково-практичної Інтернет-конференції «Актуальна юриспруденція» (м. Київ, 10 грудня 2015 р.). Київ: Центр учб. л-ри, 2015. С. 99–104. URL: http://legalactivity.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=1129%3A091215-13&catid=136%3A2-1215&Itemid=168&lang=ru.

10. Маринчак Є.С. Особливості податкової правосуб'єктності фізичних осіб при оподаткуванні доходів від здійснення операцій з майном // Актуальні питання державотворення в Україні: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених (м. Київ, 20 травня 2016 р.): в 3-х т. Київ: ВПЦ «Київський університет», 2016. Том 2. С. 284–286.

11. Маринчак Є.С. До питання розуміння правової категорії «платник податку на доходи» // Фінансове право: сучасний стан та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Вороновські читання» (м. Київ, 5 жовтня 2016 р.). Київ, 2016. С. 136–140. URL: http://afl.org.ua/2016/12/10/voronovsbki-chitannya-2016-zbirnik-tez/.

12. Маринчак Є.С. Проблеми стягнення простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою та територіальними громадами за кредитами з бюджету // Історія вітчизняного та європейського адміністративного права і процесу: матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 6 жовтня 2016 р.; м. Львів 11 листопада 2016 р.) / за редакцією д.ю.н., професора В.М. Бевзенка. Харків: ФОП Панов А.М., 2017. С. 160–165.

13. Маринчак Є.С. Законодавча проблематика визначення правового статусу фізичної особи, як зобов'язаної сторони щодо мобілізації фінансових ресурсів до централізованих фондів коштів // Проблеми теорії фінансового

права в сучасний період: матеріали IV науково-практичного круглого столу «Пам'яті Л.К. Воронової» (м. Київ, 28 листопада 2016 р.). Запоріжжя: КПУ, 2017. С. 53–54.

14. Маринчак Є.С. Положення податкового законодавства, що суперечать принципам оподаткування фізичних осіб – платників податку на доходи // Актуальні питання державотворення в Україні: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених (м. Київ, 19 травня 2017 р.) / редкол.: д.ю.н. І. С. Гриценко (голова), к.ю.н. І. С. Сахарук (відп. ред.) та ін.: в 2-х т. Київ: ВПЦ «Київський університет», 2017. Том 2. С. 164–165.

АНОТАЦІЯ

Маринчак Є.С. Правовий статус резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб. – *На правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Київський національний університет імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України. – Київ, 2018.

Дисертація є комплексним дослідженням теоретичної та практичної проблематики правового статусу резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб. В дослідженні встановлено, що в системі фінансового законодавства України в частині регулювання відносин щодо мобілізації грошових коштів до централізованих фондів нема єдиного підходу до визначення правового статусу осіб – резидентів та нерезидентів. Враховуючи вищезазначене, запропоновано для всіх діючих правовідносин щодо мобілізації коштів до централізованих фондів держави застосовувати законодавчий термін «фіскальний резидент».

Ключові слова: правовий статус платника податків, податкова правосуб'єктність, податкові агенти, принцип резидентства, податкові резиденти, фіскальні резиденти, центр життєвих інтересів.

АННОТАЦИЯ

Маринчак Е.С. Правовой статус резидентов – плательщиков налога на доходы физических лиц. – *На правах рукописи.*

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко Министерства образования и науки Украины. – Киев, 2018.

Диссертация является комплексным исследованием теоретической и практической проблематики правового статуса резидентов – плательщиков налога на доходы физических лиц. В исследовании установлено, что в системе финансового законодательства Украины в части регулирования

отношений по мобилизации денежных средств в централизованные фонды нет единого подхода к определению правового статуса лиц – резидентов и нерезидентов. Учитывая вышесказанное, предложено для всех действующих правоотношений по мобилизации средств в централизованные фонды государства применять законодательный термин «фискальный резидент».

Ключевые слова: правовой статус налогоплательщика, налоговая правосубъектность, налоговые агенты, принцип резидентства, налоговые резиденты, фискальные резиденты, центр жизненных интересов.

SUMMARY

Marynchak Y.S. Legal status of residents – personal income tax payers. – *Manuscript copyright*.

The thesis for a candidate's degree by the specialty 12.00.07 – Administrative Law and Process; Financial Law; Informational Law. – Taras Shevchenko National University of Kyiv of Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kyiv, 2018.

The author conducted research of scientific sources, international agreements, regulatory and enforcement acts, that allowed to attain scientific innovation of practical use in scientific and educational, as well as regulatory and legal activities.

Thus, the author's conclusions constitute scientific novelty, in particular. Namely, it has been established that the financial legislation system of Ukraine in the part of regulation of legal relations concerning the mobilization of funds to centralized funds there, has no single approach for determining the legal status of individuals – residents and non-residents, who are obliged to pay mandatory payments to these funds. Considering the aforementioned, it is suggested for all such existing legal relations to use the legislative term «fiscal resident», since in each individual case the resident status of the person, from which the state forms the income of the centralized funds, is determined by the legislative act only in the within the legal relationships that this act regulates. Also, the proposition to separate criteria for determining residential status on the main (residence, domicile, main residence) and additional (center of vital interests, actual stay more than 183 days in the state, citizenship of a taxpayer). The additional criterion «center of vital interests» (close personal or economic ties with the state) was investigated and it was established that the source of the criteria was to determine the residential status as a center of vital interests i.e. social and economic relations with the state, is Georg von Schanz's theory of economic relations.

Further scientific research was concerning the genesis and development of the principle of residency in the personal income tax (tax on personal income) in the countries of Anglo-Saxon and continental legal systems, since the legislation of mainland Europe was considerably influenced by both economic theory and

constitutional rights of citizens. Current residency principle for the inner essence is the main principle for the legal status of the taxpayer's income. External forms are the criteria by which the degree of financial and legal relationship of an individual with two or more tax jurisdictions to assess closer ties between an individual and a specific state – tax jurisdiction to which that person would have required to pay taxes from all sources of income.

Also, ontological research was in regard of the legal category of «taxpayer». According to the concept of axiological thinking, the tax payer is a separate individual who is part of the state in the form of organized society and gets the benefit from the state in the form of proper conditions to exercise his or her natural rights and freedoms, and therefore he or she pays taxes. The state is endowed with sovereignty and according to imperative procedure generates on its territory the tax jurisdiction that applies to the territory, natural and legal persons, resulting in the country are tax relationship (sociological concept of thinking) that generates law in form of statutory acts (legit concept of thinking).

Subsequent scientific development received the provision for the separation of the delictual responsibility as a separate element in the judicial personality. Taxability is an independent structural element of tax responsibility, since the obligation to pay taxes and duties as the main component of the content of the tax status does not directly depend on the tax capacity of such a taxpayer. This is due to the feature of the emergence and termination of tax legal personality. One of the examples, justifying the delineation of tax capacity and legal capacity of individuals, is the legislative provisions according to which the immovable property owned by a non-resident individual is leased solely through an individual, an entrepreneur or a resident legal entity; A non-resident who violates these laws is considered to be tax evasion, that is, a non-resident physical person has no tax capacity, but the available tax capacity is available.

Particular attention was paid to the creation of the Free Economic Zone «Crimea», since its legislative regulation negatively affected the legal status of taxpayers in Ukraine. The issue concerns a large range of legal relationships – economic, financial, social etc. if only to proceed from the object of this research, then the attribution of individuals and legal entities to non-residents of Ukraine by only one criterion (tax address) is incorrect. Legislative provisions adopted to regulate legal relations in the temporarily occupied territories are in conflict with the intergovernmental agreements on avoidance of double taxation concluded between Ukraine and other states.

The results of the research justify the need to improve the tax law of the determination of residence status of individuals – income tax payers and focus on the legal regulation of financial relationships resulting from the temporary occupation of the territory of Ukraine. The practical significance is the author's suggestions of studying the mechanisms of the Ukrainian tax jurisdiction distribution in the areas and unto people who living there (personal tax jurisdiction). The mechanisms of spreading the tax jurisdiction of Ukraine may be used by the government to build the concept and create legal room for de-

occupation of the territories and reimbursement of damages to the state, individuals and legal entities.

Keywords: legal status of taxpayers, tax legal personality, tax agents, principle of residence, tax residents, fiscal residents, center of vital interests.

Гарнітура Таймс. Формат 60х84/16.
Наклад 100. Папір офсетний. Ум.-др. арк. 0,9.
Підписано до друку 23.04.2018. Замовлення 485.

Надруковано в «МП Леся».
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб’єктів видавничої справи серія ДК № 892 від 08.04.2002.

«МП Леся»
03148, Київ, а/с 115.
Тел./факс: (066) 60-50-199, (068) 126-49-26
E-mail: lesya3000@ukr.net