

ЛІТЕРАТУРА:

1. Словник законодавчих і нормативних термінів: Термін. Словник / Укладачі Іншин М. І., Шопіна І. М., Якимов Г. О. — К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. — 487 с.
2. Юридический научно-практический словарь-справочник (основные термины и понятия) / Скакун О. Ф., Бондаренко Д. А. / Под общ. ред. Скакун О. Ф. — Харьков: Эспада, 2007. — 488 с.
3. Юридичний словник. За редакцією В.Г. Гончаренка. — Ю.: К.: «Форум». — 2005. — 473 с.
4. Юридический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. — 2-е изд. — М.: Институт новой экономики, 2011. — 1152 с.
5. А. Б. Барихин Большая юридическая энциклопедия. (серия «Профессиональные справочники и энциклопедии») — М.: Книжный мир, 2012. — 960 с.
6. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 7 жовтня 2010 року // Відомості Верховної Ради України, 2010. № 44-45. Ст. 529.
7. Кузьменко О. В. Курс адміністративного процесу: навч. посіб. / О. В. Кузьменко. — К.: Юрінком Інтер, 2012. — 208 с.
8. Кодекс адміністративного судочинства України: чинне законодавство за змінами та допов. Станом. На 1 лют. 2012 р.: (офіц. текс). — К.: ПАЛИВОДА А.В., 2012. — 176 с. — (Кодекси України)
9. Основи адміністративного судочинства та адміністративного права / Навч. посібник / За заг. Редакцією Куйбіди Р. О., Шишкіна В. І. — К.: Старий світ, 2006. — 576 с.
10. Основи адміністративного судочинства в Україні: навч. посіб. для юр. факультетів та юр. клінік / За заг. Редакцією Александрової Н. В., Куйбіди Р. О. — 2-ге вид., доп. і перероб. — К.: КНТ, 2009. — 248 с.
11. Адміністративна юстиція України: проблеми теорії і практики. Настільна книга судді / За загальною редакцією О. М. Пасенюка. — К.: Істина, 2007. — 608 с.
12. Науково-практичний коментар Кодексу адміністративного судочинства України. — К.: Центр учбової літератури, 2011. — 704 с.

УДК 347.73

О.Б. Києнко, здобувач Національного університету державної податкової служби України

ПРО ЗМІСТ ТА ЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЮ РЕЗИДЕНТСТВА ЗОВОВ'ЯЗАНИХ ОСІБ ДЛЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

У статті автор розкриває зміст та значення критерію резидентства (нерезидентства) осіб у податкових відносинах. Акцентовується увага на відповідних підставах визнання резидентства, аналізуються практика різних держав світу з цього питання.

Ключові слова: податковий обов'язок, резидентство, платники податків.

В статье автор раскрывает содержание и значение критерия резидентства (нерезидентства) лиц в налоговых отношениях. Акцентируется внимание на соответствующих основаниях признания резидентства, анализируется практика различных государств по этому вопросу.

Ключевые слова: налоговый долг; резидентство; налогоплательщики.

The author reveals the content and value of the criterion of residency (nerezidenstva) of persons in tax relations. Attention is focused on the recognition of the relevant grounds of residency, analyzes the practice of different states on this issue.

Keywords: tax debt; residency; taxpayers.

Актуальність теми. Платники податків є зобов'язаною стороною в податкових правовідносинах. Місце платників податків обумовлюється орієнтованістю на виконання податкового обов'язку, на сплату податків та зборів, на поповнення бюджетів різних рівнів та фондів. Критерій резидентства (нерезидентства) платників податків та зборів відображає відповідні зобов'язання платника податків перед державою.

Аналіз досліджень. Дослідженням змісту, значення та особливостей податкових правовідносин, виконання податкового обов'язку платниками податків займалися такі науковці, як М.П. Кучерявенко, О.У. Латипова, О.А. Лукашев, О.А. Ногіна, Г.В. Петрова, Н.І. Хімичева та багато інших. Однак, незважаючи на значні наукові здобутки й досі існують певні проблеми, що потребують вирішення як в науці, так і на практиці.

Мета дослідження. Завданням цієї статті є детальний розгляд розподілення юридичних та фізичних осіб – платників податків на резидентів та нерезидентів. Автор розглядає чинне податкове законодавство України та Російської Федерації, зосереджує увагу на принципах, які враховуються при визнанні подвійного резидентства платника податків, та вказує підстави для їх застосування.

Виклад основного матеріалу. Резидентство особи тісно пов'язане також з використанням деяких пільгових моментів. Так резиденти на відміну від нерезидентів можуть користуватися певними привілеями щодо сплати податку на прибуток, можуть розраховувати на отримання встановлених податкових і соціальних гарантій.

Розрахунок строку перебування на території держави, як визначального моменту побудови зв'язку особи з такою державою, потребує деякого уточнення. Говорячи про фізичних осіб в Україні, такий строк розраховується виходячи з того, що до нього зараховується будь – який календарний день, в якому фізична особа фактично знаходилася на території України. Тривалість такого перебування для зарахування його до загального строку значення не має. Час фактичного перебування на території України включає час безпосереднього перебування фізичної особи на території України, а також час, на який особа виїжджала за межі території України спеціально на лікування, відпочинок, навчання, у відрядження.

Сприятливою умовою є відсутність у світовій практиці загальноприйнятої підстави визначення резидентства. Такі підстави встановлюються самостійно кожною державою. В деяких випадках це може призводити до того, що одна і та ж сама особа буде одночасно податковим резидентом кількох держав. В такому випадку виникає подвійне резидентство особи. Найбільш оптимальними способами усунення подвійного резидентства є укладення між зацікавленими державами відповідних угод, які б стосувалися саме проблематики вирішення питання щодо подвійного резидентства. На сучасному етапі, наведені питання вирішуються міждержавними угодами щодо усунення подвійного оподаткування. При наявності такого механізму резидентство визначається по підставах, установлених міжнародною угодою, і за визначеною процедурою. Ця процедура передбачає тест на встановлення резидентства в кілька послідовних етапів з використанням різних критеріїв з метою однозначного рішення питання й визнання особи податковим резидентом однієї держави. Загальні правила рішення проблеми подвійного резидентства передбачені Модельною конвенцією Організації економічного співробітництва й розвитку відносно податків на доходи й капітал [1,с.215]. Серед загальних принципів вирішення питання щодо подвійного резидентства фізичних осіб, які встановлюються чинними міждержавними угодами,

можна виділити наступні:

1) місце постійного перебування (проживання), у якості якого можуть розглядатися будинок, квартира, мебльовані кімнати незалежно від юридичної підстави їхнього використання (власність, наймання, оренда й т.д.). Фізична особа може мати кілька місць для проживання, кожне з яких відповідає вимозі постійності. У роз'ясненнях до Модельної конвенції ОЕСР відзначається, що особа не зобов'язана фізично перебувати в цьому місці весь установлений час. У цьому випадку постійне місце проживання визначається з факту наявності в особи права знаходження в даному місці в будь-який момент;

2) місце зосередження пріоритетних життєвих інтересів, які визначають особисті й економічні зв'язки фізичної особи з фіскальною територією і які обумовлені її сімейними й суспільними відносинами, політичною, культурною й іншою соціальною діяльністю, знаходженням на цій території джерел доходу, місця управління справами й майном даної особи;

3) місце звичайного проживання (знаходження). Як правило, під таким місцезнаходженням розуміються будь-які форми фізичної присутності особи на фіскальній території держави. На відміну від першого критерію, орієнтованого на наявність статичного місця постійного проживання фізичної особи, у цьому випадку резидентство встановлюється за звичайним місцезнаходженням самої особи. Строк такого знаходження може й не прийматися в розрахунок, а на підтвердження наявності місця постійного проживання можуть бути використані різні фактичні дані й обставини (наприклад, місце професійної діяльності);

4) національна приналежність (громадянство). Цей критерій застосовується, якщо попередні підстави не дозволили встановити однозначно податкове резидентство фізичної особи.

Характерною особливістю застосування вказаних підстав є те, що вони застосовуються в хронологічному порядку. Це означає, що застосуванню, підлягають послідовно критерії, починаючи з першого і закінчуючи останнім. Перехід до наступного критерію можливий лише за умови, якщо попередній дозволив вирішити проблему яка розглядається. Якщо після застосування всіх критеріїв не вдалося визначити резидентство фізичної особи, підлягають застосування певні єднальні процедури, як правило, передбачені міжнародними угодами.

Важливим критерієм забезпечення рівності осіб щодо визнання резидентства є гарантія дотримання прав всіх осіб, незалежно від національної приналежності. Таким критерієм є принцип недискримінації, який міститься в багатьох податкових законодавствах. «Податки й збори не можуть мати дискримінаційний характер і по – різному застосовуватися виходячи із соціальних, расових, національних, релігійних і інших подібних критеріїв. Не допускається встановлювати диференційовані ставки податків і зборів, податкові пільги залежно від форми власності, громадянства фізичних осіб або місця походження капіталу» [2].

Як вже зазначалося, фізична особа, як платник податків, характеризується певними ознаками. Окрім податкового резидентства такою ознакою є здійснення особою економічної діяльності або одержання доходів від джерел у державі. Під економічною діяльністю варто мати на увазі, будь яку діяльність із виробництва і реалізації товарів (робіт, послуг), а також діяльність, спрямована на отримання прибутку, незалежно від результатів такої діяльності. Окрім цього до економічної

діяльності можна віднести діяльність як підприємців, так і посередницька діяльність, довірче управління майном тощо. До певних колізій призводить неузгодженість у застосуванні такого поняття, як «економічна діяльність», з огляду на відсутність цього поняття у ПК України. У такій ситуації необхідно звертатися до норм господарського та цивільного законодавства, якими регулюються вказані питання. Серед інших основних ознак фізичних осіб, як платників податків, можна виділити: наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню; здійснення операцій або дій, що підлягають оподаткуванню; участь у відносинах, однією з умов яких є сплата мита або зборів. Поряд із зазначеними основними ознаками, варто звернути увагу на ряд факультативних ознак фізичних осіб — платників податків і зборів, які деталізують, уточнюють систему податкових обов'язків конкретної особи, але не впливають на виникнення, зміну або скасування обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів.

До факультативних ознак можна віднести місце постійного проживання особи. Таким місцем виступає місце, де особа фактично проживає, а при неможливості встановити таке місце — місце, де ця особа живе, а при неможливості встановити це місце — місце, де ця особа зареєстрована у встановленому законом порядку, або місце, що зазначене в паспорті або іншому документі особи. Важливим є те, що і в українському і в російському законодавстві відсутнє чітке визначення вказаного поняття. Наведене призводить до того, що при тлумаченні за основу беруться рекомендації надані Організацією економічного співробітництва й розвитку. Згідно вказаних рекомендацій, особа вважається податковим резидентом якщо має постійне місце проживання в державі, якщо вона має в ньому постійне житло, тісні особисті й економічні зв'язки і звичайно проживає в цій державі. Цікавим є те, що в деяких державах присутня невизначеність вказаної характеристики. Наприклад, у Швеції законодавство про прибутковий податок, як платника розглядає будь-яку особу, що прибуває до країни, якщо вона придбала «дійсне житло або притулок». Наступною факультативною ознакою є принцип громадянства, який використовується поряд із принципом місця проживання або місцезнаходження суб'єкта. Його застосування передбачає ряд особливостей. По — перше, більшість податкових законодавств виходить із рівноправності громадян, іноземців, осіб без громадянства в обов'язках із приводу сплати податків та зборів. В основі подібного єдиного підходу лежать інтеграційні процеси, які відбуваються в економіці й підштовхують до формування уніфікованих податкових важелів. У жовтні 1961 року була прийнята Європейська соціальна хартія, що набула чинності в 1965 році й передбачає, що громадяни кожної з договірних країн мають право займатися діяльністю, що приносить дохід на території інших договірних країн, на основі рівності із громадянами останніх. Таким чином, диференціація громадянства не може служити підставою для використання різних ставок, застосування пільг і т.д., тобто збільшувати податковий тягар на резидентів. По-друге, залежність оподаткування від громадянства зачіпає особливості механізму нарахування і внесення податкових платежів, що засновані на взаємодійності держав. У випадку надання будь-яких пільг або зниження податкового тиску однією державою щодо юридичних або фізичних осіб іншої, остання на підставі взаємності може використовувати подібний механізм.

Ще однією факультативною ознакою є місце фактичного проживання. Таким місцем вважається місцезнаходження будинку, квартири або іншого житлового приміщення, де постійно або переважно мешкає особа. У такій ситуації треба враховувати положення ст. 45 ПК України, щодо податкової адреси. Нею для фізичних осіб визнається місце проживання, за яким платник перебуває на обліку в органах

державної податкової служби.

Платниками податків і зборів є також юридичні особи, а саме:

- 1) українські підприємства й організації, місцем діяльності яких є Україна або органи управління яких перебувають в Україні;
- 2) іноземні підприємства й організації.

Платниками податку визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділ, які мають, одержують об'єкти оподаткування або провадять діяльність, що є об'єктом оподаткування згідно з податковим законодавством України і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів. В основі виникнення податкових обов'язків у подібних платників, визначення їхніх розмірів і особливостей лежить диференціація юридичних осіб на резидентів і нерезидентів з метою оподаткування. Податковими резидентами вважаються юридичні особи й суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва й т.п.), які створені й здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України й за місцем знаходження на її території. До резидентів також належать дипломатичні представництва, консульські установи й інші офіційні представництва України за кордоном, що мають дипломатичні привілеї й імунітет, а також філії й представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють господарської діяльності. При визначенні резидентства юридичних осіб — платників податків, використовуються наступні підстави. По-перше, місце реєстрації. Підприємство, установа чи організація вважається резидентом, якщо воно засновано в державі для здійснення на його території діяльності у формі певної організаційної структури. Усі підприємства в Україні є резидентами, якщо вони зареєстровані тут, незалежно від місця здійснення своєї діяльності. Іноді, для визначення резидентства буває достатньо з'ясування юридичної адреси. Наприклад, у Франції корпорація визнається резидентом, якщо вона зареєстрована у Франції або там зареєстрована її юридична адреса. За відсутності місця державної реєстрації й місця, зазначеного в установчих документах, місцем знаходження підприємства вважається місце здійснення основної економічної діяльності цього підприємства. По-друге, місце управління підприємством. Таким місцем вважається місце здійснення повноважень вищим органом управління, згідно статутних документів. Якщо управління підприємством здійснюється фізичною особою, що є власником цього підприємства, то місцем управління вважається місце проживання такого власника. За відсутності вищого органу управління, місцем управління вважається місце здійснення повноважень виконавчим органом підприємства. По-третє, місце діяльності. За цим критерієм виділяється як резидент особа, що здійснює основний обсяг операцій на території країни.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты / Под ред. А.Н. Козырина. — М., 2005.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая п. 2 ст. 3 // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.
3. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України, 2011, N 13-17 (08.04.2011), ст. 112.