

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОЇ ПРАВОСУБ'ЄКТНОСТІ НЕРЕЗИДЕНТІВ- ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Віктор Романюк,

здобувач Київського міжнародного університету права

Питання щодо розгляду податкової правосуб'єктності фізичних осіб, зокрема нерезидентів, належить до тих теоретичних проблем, що потребують розв'язання на рівні досліджень податкового права. Для податкової правосуб'єктності характерними є усі риси, притаманні фінансовій правосуб'єктності. Водночас податкова правосуб'єктність має і свої особливості, пов'язані з предметним регулювання податкового права. Відповідно до різної податкової правосуб'єктності наділяються й окремі категорії платників податків, серед яких цілком можна виокремити нерезидентів-фізичних осіб.

Звісно, що питання податкової правосуб'єктності загалом неодноразово ставали предметом дослідження вітчизняних науковців, представників школи фінансового права. Достатньо назвати роботи Л. Воронової, Р. Гаврилюк, Л. Касьяненко, М. Кучерявенка, І. Криницького, О. Орлюк, Н. Пришви, Л. Савченко та ін. Водночас у цих дослідженнях, зазвичай, мова йде про загальні характеристики податкової правосуб'єктності та податкових правоздатності й дієздатності як її складових. Натомість, у жодній з робіт не приділяється увага визначенню особливостей податкової правосуб'єктності нерезидентів-фізичних осіб, що й спонукало написання цієї статті.

Говорячи про податкову правосуб'єктність, доцільно декілька слів приділити податковій правоздатності та дієздатності. Так, М. Кучерявенко

визначає податкову правоздатність як передбачену нормами податкового права здатність мати права й обов'язки щодо сплати податків, тобто можливість особи бути учасником податкових правовідносин. Зміст цього виду правоздатності становить сукупність прав і обов'язків, які суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства, насамперед, наявність податкової дієздатності дозволяє учасникові правовідносин своїми законними вольовими діями реалізувати належні йому права та виконувати покладені на нього обов'язки. Інакше кажучи, податкова дієздатність — це передбачена нормами податкового права здатність суб'єкта своїми діями створювати та реалізовувати права й обов'язки [1, 22–23].

Своєю чергою, Ю. Крохіна пише, що «податкова правоздатність формується з моменту виникнення (народження дитини, вступу у спадщину тощо), дієздатність — по досягненні певної умови (реєстрація як підприємця, досягнення певного віку та ін.) [2, 233].

Деліктоздатністю ж визнається здатність особи відповідати за порушення норм права. Зокрема, М. Карасьова вирізняє у складі податкової дієздатності податкову деліктоздатність як здатність особи відповідати за вчинене податкове правопорушення [3, 97–98]. У такому разі можна підтримати й позицію Н. Пришви, котра вважає, що «у зв'язку з тим, що податкові обов'язки є визначальними



в характеристиці податкової правосуб'єктності, то реалізовувати їх повною мірою може лише особа, здатна самостійно відповідати за свої дії у сфері оподаткування» [4, 110].

У будь-якому разі податкова правоздатність і дієздатність є взаємозалежними та взаємопов'язаними й доповнюють одна одну.

Не викликає сумнівів той факт, що основним обов'язком платника податків є публічний обов'язок зі сплати податку, пов'язаний з безпосереднім здійсненням податкових вилучень, що відбувається в межах майнових податкових відносин. При цьому платник податку не може добровільно, за власним бажанням, передати зазначений обов'язок іншій особі, як це можливо в цивільно-правових відносинах. І лише податкові органи як органи, що наділені державою відповідною компетенцією у сфері справляння податків і здійснення фінансового контролю, уповноважені вимагати від платника податків виконання своїх обов'язків.

Водночас зазначений обов'язок може виконуватися платником податку лише за наявності відповідного об'єкта оподаткування, закріпленого податковим законом. При цьому сплата податків здійснюється за рахунок коштів, які перебувають у платників податків на праві власності, праві господарського відання чи оперативного управління, при цьому сплата податку автоматично веде до скорочення майнового комплексу платника податку. Недаремно у фаховій літературі підкреслюють, що стягнення податку не може розцінюватися як довільне позбавлення власника його майна — це законне вилучення частини майна, що впливає з конституційного публічно-правового обов'язку [5, 104].

О. Орлюк також звертає увагу на те, що «рисом, що характеризує правовий статус платника податків, є і покладання на нього юридичної від-

повідальності за несплату податку за рахунок власних коштів» [6, 456].

Якщо говорити про податкову правосуб'єктність фізичних осіб, як на одну з основних юридичних властивостей фізичної особи, то можна дійти висновку, що саме ця властивість наділяє її відповідними податковими обов'язками та правами, що реалізуються в процесі податкових правовідносин, суб'єктом яких є така фізична особа.

Наприклад, М. Перепелиця вважає, що зміст податкової правоздатності фізичної особи проявляється не в сумарному наборі та вираженні податкових обов'язків і прав, а в принциповій можливості чи здатності володіти ними. Це стосується й податкової дієздатності (хоча в цьому разі акцент зміщується на здатність або можливість платників реалізовувати свої податкові обов'язки та права). Проведений аналіз дозволяє М. Перепелиці дійти висновку про відособлений (а не похідний) характер податкової правоздатності та податкової дієздатності стосовно інших галузевих видів правоздатності й дієздатності (у цивільному і трудовому праві). Особливістю такого підходу є те, що реалізація всього комплексу податкових обов'язків припускає одержання доходів від трудової діяльності, участі в цивільно-правових угодах, результати яких є об'єктами оподаткування. Характеристика дієздатності платників податків деталізується класифікацією видів податкової дієздатності фізичної особи (залежно від обсягу — повна й неповна; від характеру виконуваних податкових обов'язків — за обліком, сплатою та податковою звітністю). У цій ситуації обґрунтовується недоцільність введення терміна «обмежена податкова дієздатність платника», оскільки при реалізації першочергового податкового обов'язку є важливим безперешкодне здійснення платником податків податкових обов'язків і прав, а не закріплення механізму обмежень. Цим аргументується положення про



ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

регулювання зв'язку платника податків і держави не через критерій громадянства, а через сукупність економічних зв'язків особи з державою, на підставі яких податкові обов'язки є притаманними всім особам, які перебувають на території держави, та її громадянам за кордоном (хоча й різною мірою) [7, 12].

Своєю чергою, О. Головашевич вважає, що податкова правосуб'єктність є однією з найважливіших, базових категорій у податковому праві. Наявність правосуб'єктності є передумовою для реалізації податкових правовідносин, тому що, володіючи нею, суб'єкти податкових правовідносин одержують можливість мати та реалізовувати певні податкові права й обов'язки. Автор пропонує під податковою правосуб'єктністю розуміти встановлену нормами фінансового права здатність суб'єкта бути носієм і реалізовувати юридичні права й обов'язки у сфері оподаткування. Серед елементів правосуб'єктності пропонується виділити правоздатність, дієздатність і деліктоздатність як елемент дієздатності [8, 239].

Зазвичай, аналіз обов'язків і прав платників податків здійснюється в юридичній літературі за декількома блоками, серед яких виокремлюють податковий облік, справляння податків і податкову звітність. Підтримуючи загалом зазначений підхід, усе ж зауважимо, що обмежений обсяг дослідження та поставлені завдання для дослідження не дають змоги всебічно розкрити зазначені блоки в усій сукупності теоретичних і практичних засад.

Якщо аналізувати положення чинного законодавства, то можна дійти висновку, що до обов'язків платників податків, нерезидентів-фізичних осіб також, належать:

- 1) стати на облік в органах контролю в порядку, встановленому законодавством України;
- 2) вести в установленому порядку облік доходів і витрат, скласти

звітність, щодо обчислення та сплати податків і зборів;

- 3) подавати до органів контролю в порядку, встановленому податковим і митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів;
- 4) сплачувати податки та збори в строки й у розмірах, встановлених Податковим кодексом України та законами з питань митної справи;
- 5) подавати на належним чином оформлену письмову вимогу органів контролю (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат і інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;
- 6) подавати органам контролю інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрямки їх використання (щодо умовних податкових пільг — пільг, які надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);
- 7) подавати органам контролю інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;
- 8) виконувати законні вимоги органів контролю щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи й підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;



- 9) не перешкоджати законній діяльності посадової особи органу контролю під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;
- 10) повідомляти органам контролю за місцем обліку такого платника про його ліквідацію чи реорганізацію протягом 3 робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);
- 11) повідомляти органи контролю про зміну місця проживання фізичної особи-підприємця;
- 12) забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених Податковим кодексом України;
- 13) допускати посадових осіб органу контролю під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (окрім житла громадян), які використовуються для одержання доходів або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення та сплати податків та зборів у випадках, встановлених Податковим кодексом України.
- Перелік зазначених обов'язків впливає зі змісту ст. 16 Податкового кодексу України [9].
- Що стосується прав платників податків — нерезидентів-фізичних осіб, то вони впливають з обов'язків таких платників, і також пов'язані із загальною характеристикою прав платників податків у цілому по державі.
- Зокрема, нерезиденти-фізичні особи, що є платниками податків в Україні, мають право:
- 1) безоплатно отримувати в органах державної податкової служби та в органах митної служби, зокрема й і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження органів контролю та їхніх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;
 - 2) представляти свої інтереси в органах контролю самостійно, через податкового агента чи уповноваженого представника;
 - 3) обирати самостійно, якщо інше не встановлено Податковим кодексом України, метод ведення обліку доходів і витрат;
 - 4) користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому Податковим кодексом України;
 - 5) одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит у порядку і на умовах, встановлених Податковим кодексом;
 - 6) бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватися й отримувати акти (довідки) перевірок, проведених органами контролю, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати органу контролю письмові заперечення в порядку, встановленому Податковим кодексом України;
 - 7) оскаржувати в порядку, встановленому Податковим кодексом України, рішення, дії (бездіяльність) органів контролю (посадових осіб), надані органами контролю роз'яснення;
 - 8) вимагати від органів контролю проведення перевірки відомостей і фактів, які можуть свідчити на користь платника податків;
 - 9) на нерозголошення органом контролю (посадовими особами) відомостей про такого платника без його



ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, окрім випадків, коли це прямо передбачено законами;

10) на зарахування або повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків і зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому Податковим кодексом України;

11) на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) органів контролю (їхніх посадових осіб), у встановленому законом порядку;

Платник податку має також інші права, передбачені законом.

Якщо проаналізувати зазначені вище положення, в яких розкриваються права й обов'язки платників податків — нерезидентів-фізичних осіб, то можна дійти висновку, що в їх викладенні знайшли своє відбиття принципи податкового права, закріплені в податковому законодавстві України.

Якщо узагальнити отримані результати, можна дійти висновку, що податкова правосуб'єктність нерезидентів-фізичних осіб є встановлена нормами податкового права здатність особи бути носієм юридичних обов'язків і прав в процесі реалізації податкових праввідносин, зокрема й щодо ведення податкового обліку, справляння податків, подання податкової звітності та несення податкової відповідальності в разі порушення приписів податкового законодавства.

Податкова правосуб'єктність нерезидентів-фізичних осіб, хоча і є похідною від податкової правосуб'єктності платників податків-фізичних осіб, водночас має відособлений характер, пов'язаний зі статусом резидентства, і визначається нормами податкового права, що базується як на положен-

нях національного податкового законодавства, так і міжнародних договорів у сфері оподаткування, що ратифіковані належним чином Верховною Радою України.

Правосуб'єктність нерезидентів-фізичних осіб, що є платниками податків в Україні, заснована, передусім, на їхніх податкових обов'язках і пов'язаних з ними податкових правах. У зазначених обов'язках та правах відбиваються принципи податкового права, що відповідають міжнародним стандартам у галузі оподаткування нерезидентів.

Говорячи про особливості у визначенні правосуб'єктності нерезидентів-фізичних осіб, у процесі реалізації їхніх прав та обов'язків також, доцільно використати їх поділ на такі складові, як податковий облік, справляння податків та податкова звітність, податкові пільги

Наприклад, що стосується ставок податків, застосовується принцип рівності і ставки податків до нерезидентів застосовуються ті ж самі, що й до резидентів. Це стосується як базової ставки, так і пільгових ставок, які використовуються при оподаткуванні доходів фізичних осіб.

Зокрема, відповідно до п. 167.1. ст. 167 ПК України ставка податку становить 15 % від бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих), зокрема й, але не винятково у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платникові у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграшу гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри.

Якщо база оподаткування в календарному місяці перевищує 10-кратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звіт-

ного податкового року, до суми такого перевищення застосовується ставка 17 %. У такому разі перерахунок має бути проведений самостійно платниками податку на момент подання річної декларації, із наданням підтверджувальних документів про отримані доходи.

Що стосується інших ставок, то в Україні діють ставки:

- 5 % (наприклад, оподаткування процентів на банківські рахунки чи доходи за іменними (ощадними сертифікатами);
- у 30 % від бази оподаткування щодо доходів, нарахованих як виграш або приз (крім виграшу в державній та недержавній грошовій лотереї та виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри) на користь резидентів або нерезидентів;
- інші розміри, визначені відповідними нормами податкового законодавства.

Якщо говорити, наприклад, про оподаткування роялті чи інших видів доходу, що мають, зазвичай, свої особливості при оподаткуванні доходів нерезидентів, то в Україні вони підпадають під застосування базової ставки.

Водночас світова практика свідчить про різні підходи щодо оподаткування роялті, процентів тощо. Так, ставки роялті можуть становити 5 % (Австрія, Бельгія, Іспанія, Корея, Угорщина, ФРН), 7 % (Італія), 10 % (Болгарія, Греція, Грузія, Данія, Ізраїль, Канада, Нідерланди, Норвегія, Польща, РФ, Словаччина, США, Франція, Хорватія, Чехія, Швейцарія), 12 % (Єгипет), 15 % (Білорусь, Бразилія, Малайзія, Румунія, Таїланд), 18 % (Сирія). Кіпр взагалі встановив нульову ставку за роялті.

Як видно із зазначеного, економічно розвинені держави намагаються тримати ставки податку на невеликому рівні, меншому, ніж базові ставки для оподаткування доходів. Водночас

держави, що розвиваються, або з нестабільною економічною ситуацією, запроваджуються щонайменше 15-відсоткову ставку (це стосується і України), і навіть вищу.

Аналогічну картину можна побачити і щодо оподаткування доходів від дивідендів та процентів.

Підсумовуючи викладене, можна дійти висновку, що податкова правосуб'єктність нерезидентів-фізичних осіб, які є платниками податків в Україні, заснована, насамперед, на їхніх податкових обов'язках та пов'язаних із ними податкових правах. У зазначених обов'язках та правах відбиваються принципи податкового права, що загалом відповідають міжнародним стандартам у галузі оподаткування.

Податково-правовий статус фізичних осіб-нерезидентів є сукупністю їхніх прав та обов'язків, які знаходять своє втілення в процесі реалізації податкових зобов'язань; форм і методів, через які вони реалізуються; а також системи гарантій їхньої діяльності як суб'єктів податкових правовідносин. Загалом фінансово-правовий статус нерезидентів-фізичних осіб має конкретизуватися через їх податково-правовий статус, в якому мають бути висвітлені у взаємозв'язку та взаємозумовленості їх правосуб'єктність, правоздатність та дієздатність (деліктоздатність також), із врахуванням міжнародних і національних стандартів, засад нормотворення та правозастосування.

Податкові нерезиденти-фізичні особи, мають обмежений податковий обов'язок в Україні, адже сплачують податки лише з доходів, отриманих в Україні. ♦



Список використаних джерел

1. *Налоговое право Украины : учеб. пособие / под общ. ред. Н. П. Кучерявенко. — Харьков : Легас, 2004. — 488 с.*
2. *Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. — 2-е изд., переработ. — М. : Норма, 2004. — 430 с.*
3. *Карасева М. В. Финансовое право: общая часть / М. В. Карасева. — М. : Юрист, 1999. — 400 с.*
4. *Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : монографія / Н. Ю. Пришва. — К. : Екс-Об, 2003. — 280 с.*
5. *Лукашева О. Е. Податковий обов'язок в системі категорій конституційного права / О. Е. Лукашева // Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации : материалы Межд. науч.-практ. конференции, г. Харьков, 15–16.04.2010 года. — Х. : НИИ гос. стр-ва и мест.самоуправления, 2010. — С. 102–104.*
6. *Орлюк О. П. Фінансове право : академічний курс / О. П. Орлюк. — К. : Юрінком Інтер, 2010. — 880 с.*
7. *Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : автореферат дис... канд. юрид. наук / М. О. Перепелиця ; Нац. юрид. академія України ім. Ярослава Мудрого. — Х., 2002. — 19 с.*
8. *Головашевич О. О. Фізичні особи як платники податків / О. О. Головашевич // Актуальні питання науки фінансового права : монографія / за ред. М. П. Кучерявенка. — Х. : Право, 2010. — 464 с.*
9. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2011. — № 13–14, № 15–16, № 17. — Ст. 112 (зі змінами).*

Надійшла до редакції 27.04.2012 року