

го Суда РФ. 1996. №9. 2. Кузьминский Ю. Новое в осуществлении операций с давальческим сырьем во внешнеэкономических отношениях // Бухгалтерия №48/2 (463). 2001. 29 ноября. 3. Michael Herbatsch Deutsche Wirtschaftsstrategien in Mittel- und Osteuropa // www.weltpolitik.net/regionen/europa/tschechische_republik/1778.html - опубліковано 06.10.03. 4. Макаров В., Клейнер Г., Бартер в России: институциональный этап // Вопросы экономики. 1999. №4. 5. Иоффе О.С. Обязательственное право. М., 1975. 6. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР // Відомості Верховної Ради (ВВР) України. 1997. №27. 7. Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.98 №351 – XIV // Відомості Верховної Ради України. 1999. №5-6. Ст.44. 8. Гражданское право. Учебник. Часть II. Под ред. А.П.Сергеева, Ю.К.Толстого. М., 1998. 9. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 №283/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. 1997. № 27. Ст. 181. 10. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах», від 04.10.01р. №2761-III // Урядовий кур'єр. №199 від 31.10.01 р. 11. Указ Президента Российской Федерации «О государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок» от 18.08.96 №1209 // Сборник законодательства Российской Федерации. 2003. №6. 12. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Книга вторая: Договоры о передаче имущества. М., 2000. 13. Гражданское право. Ч.2: Учебник / Под общ.ред.А.Г.Калпина. М., 2002. 14. Иоффе О.С. Обязательственное право. М., 1975. 15. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения у участников договора на переработку давальческого сырья // <http://www.optim.ru/Trade/1997/4/grim/daval/asp> (04.01.03). 16. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Книга третья: Договоры о выполнении работ и оказании услуг. М., 2003. 17. Садиков О.Н. Некоторые положения теории советского гражданского права // Советское государство и право. 1966. №9. 18. Собчак А.А. Смешанные и комплексные договоры в гражданском праве // Советское государство и право. 1989. №11.

Надійшла до редколегії 27.04.05

І.А. Грицаенко

ОПОДАТКУВАННЯ НЕРЕЗИДЕНТІВ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ

Інтеграція України до Європейського Союзу – основний зовнішньополітичний пріоритет, що передбачено рядом офіційних документів, зокрема планом дій Україна – ЄС, підписаним в Брюсселі 21 лютого 2005 р. Президент В.А. Ющенко відзначив, що завершуються переговори з Євросоюзом про укладення угоди, якою б їй було надано статус асоційованого члена ЄС. В.Ющенко у своєму виступі на сесії Парламентської Асамблеї Ради Європи в Страсбурзі відзначає високі темпи євроінтеграції України та прогнозує вступ України до Європейського Союзу раніше 2016 р. [1]. За такого зовнішньоекономічного курсу України запозичення іноземного досвіду оподаткування набуває нагально значення.

Серед вітчизняних вчених і науковців країн СНД, праці яких присвячені питанням дослідження сучасного стану оподаткування в умовах інтеграції, слід відмітити О.Д. Василика, В.М. Федосова, П.В. Мельника, Л.В. Тарангул, З.О. Луцишин, А.М. Соколовської, Л.І. Шаблістої, О.В. Гречішкіна, М.А. Куцина, О.В. Мещерякової, Ю.Г. Козака,

Д.Г. Черніка. Проте проблеми оподаткування нерезидентів в Україні названими авторами висвітлюються лише у зв'язку з іншими питаннями.

Наукові роботи зарубіжних авторів (У.М.Хассі, Д.С.Любика, Й.Ланга) дають можливість ознайомитись з тенденціями світового оподаткування, основами світового податкового кодексу та податкових законів європейських країн.

Метою статті є аналіз тенденцій і технологій оподаткування іноземних громадян в західних країнах та визначення їх впливу на економічний розвиток України, розширення зовнішньоекономічних зв'язків та залучення іноземних інвестицій в Україну.

У різних країнах світу оподаткування нерезидентів є неоднотипним. Платник податків – нерезидент, зазвичай, сплачує податки з доходів, отриманих з джерела доходів на території даної держави. Таким чином, платник податків – нерезидент України зобов'язаний сплачувати податки тільки з доходів, отриманих ним з джерел, що знаходяться на території України. В міжнародній практиці норми та правила оподаткування встановлюються, виходячи із принципів резидентства або територіальності. Принцип резидентства – принцип обкладання податками всіх доходів, що належать резидентам даної країни або сплачуваних на їх користь з усіх джерел, включаючи і ті, що знаходяться за межами її національної території. Принцип територіальності – принцип обкладання податками всіх доходів, що виникають на території країни, незалежно від національного та юридичного статусу тих, хто їх отримує. Як свідчить світова практика, резиденти країни обкладаються податком із застосуванням принципу резидентства, а нерезиденти – із застосуванням принципу територіальності.

Для резидентів, тобто громадян країни, а також організації, які здійснюють підприємницьку діяльність як в межах країни, так і за кордоном, діють правила, відмінні від правил для нерезидентів, під якими розуміють іноземних підданих та компанії. Як правило, практично у всіх країнах, що розвиваються, діє особливий підхід щодо оподаткування юридичних та фізичних осіб за принципом територіальності (будь-які закордонні доходи, що знаходяться на їх територіях громадян та компаній, звільняються від оподаткування). Зрозуміло, що для країн, які отримують доходи від переведених прибутків, розташованих за кордоном вітчизняних компаній, вигідно розмежовувати податкові норми на основі резидентства, а для країн, в економіці яких домінує місце займає іноземний капітал від закордонних фірм, що діють на території даної країни, більш вигідним є застосування принципу територіальності. Україна, а також деякі держави (Польща, Росія) наразі виходять із поєднання обох цих критеріїв.

Отже, податкове резидентство – поняття, що визначає податкову юрисдикцію, на території якої платник податків несе кінцеву податкову відповідальність, тобто платник податків – резидент обкладається податками на всі доходи та майно з усіх джерел, включаючи доходи і за межами даної податкової юрисдикції. У свою чергу «податкова юрисдикція» – територія, на якій діють свої податкові закони. Терміна «резидент» недоста-

тно для визначення всіх можливих варіантів податкової присутності. У практиці міжнародного оподаткування застосовується спеціальний термін, що визначає спосіб присутності особи в тій чи іншій юрисдикції. Йдеться про податковий «доміциль» (від лат. *domicilium* місцеперебування) [2, с.389]. Розрізняють «Доміциль походження» – країну народження фізичної особи, і «доміциль вибору» – країну, яку фізична особа вибрала для свого постійного проживання. На відміну від поняття «резидентства» фізична особа, як правило, може мати доміциль тільки в одній країні.

Щодо оподаткування нерезидентів, якщо компанія є резидентом Великої Британії, то вона повинна обкладати корпоративним податком всі отримані доходи, незалежно від того, де вони отримані, переведені в країну чи знаходяться за кордоном. В той же час фірма, яка належить нерезиденту, буде сплачувати корпоративний податок тільки з прибутків, отриманих від комерційних операцій в межах Великої Британії. В тому випадку, якщо іноземна фірма, що діє на території Великої Британії, підпадає під юрисдикцію укладеного договору про усунення подвійного оподаткування, то її власники будуть сплачувати лише подоходний податок.

Велика Британія, яка посідає перше місце серед країн ЄС за кількістю міжнародних податкових угод (більше 100), постійно розширює коло таких податкових договорів [3]. У зв'язку з цим, Велика Британія беззаперечно є привабливою країною щодо отримання міжнародних дивідендів по мінімальній податковій вартості. Не дивлячись на те, що в країні не передбачено звільнення від сплати корпоративного податку на дивіденди із закордонного доходу, існує гарантія звільнення від сплати податків шляхом надання податкової пільги по дивідендам для іноземних компаній, що робить країну привабливою для створення міжнародних холдингів. Ця гарантія має місце, якщо британська компанія володіє безпосередньо чи опосередковано як мінімум 10 % акціонерного капіталу компанії, від якої заявлена податкова пільга. У випадку, якщо основна ставка корпоративного податку складає 30% і більше, пільга, як правило, полягає в повному звільненні від сплати британського корпоративного податку.

Характерними рисами податкової системи Франції є механізм захисту від подвійного оподаткування. Особливістю французького оподаткування є надання пільг для фірм, що створюють філії за кордоном. Фірма має право відносити протягом 6-ти років витрати на ризик у склад витрат майбутніх періодів, що веде до зменшення розмірів оподаткування. Потім, в наступні 6 років ця знижка компенсується державі. Крім того, підприємство, яке експортує продукцію, може отримати дотацію, що стимулює експорт. Тому Франція була і залишається країною, яка приваблива для іноземних інвесторів. Розглядаючи податки Франції у міжнародному аспекті, слід відмітити інтеграцію країни в міжнародні податкові відносини, адже серед країн ЄС Франція посідає друге місце після Великої Британії за кількістю міжнародних податкових угод – 89 [4].

В Швейцарії перетинаються інтереси бізнесменів з усього світу. Досить продумана концепція оподаткування нерезидентів у джерела сплати

(як нерезидентних компаній, що діють в країні, так і швейцарських компаній, власниками яких є нерезиденти Швейцарії). Швейцарський податок на доходи біля джерела сплати складає 35% і стягується у всіх випадках, незалежно від того, кому здійснюється виплата – резиденту чи нерезиденту. Якщо нерезидент проживає в країні, яка уклала зі Швейцарією договір про усунення подвійного оподаткування, цей податок компенсується повністю або частково в залежності від положень такої угоди. Крім того, податок з дивідендів, що сплачуються швейцарськими компаніями нерезидентам, зазвичай залежить від того, якою часткою акцій володіють ці нерезиденти в швейцарській компанії, та специфікою діючих договорів (оподаткування нерезидентів, що не є основними акціонерами, обмежено 15% і, таким чином, компенсацію 20% податку буде видано за заявою). Так, австрійські інвестори сплачують податок за ставкою лише 5%, в той час як фінські – за ставкою 10%. На відміну від них резиденти Данії отримують повну компенсацію швейцарського податку. Якщо ж нерезидент володіє значним пакетом акцій швейцарської компанії, (як правило, це 25% акцій, окрім угод із США та Францією), в окремих випадках межа податку може бути знижена до 0%. Основні акціонери з Великої Британії, США і Франції зазвичай платять податок за ставкою 5%, а із Нідерландів отримують повну компенсацію податку з доходів у джерела виплати з Швейцарії, що дає значні можливості для податкового планування. Швейцарія, яка не є членом ЄС, підписала з ним десять двосторонніх угод, а також підписані угоди про уникнення подвійного оподаткування з 28 країнами [4].

Розглядаючи податкове законодавство Фінляндії під кутом зору загальноєвропейських стандартів, слід відмітити, що уряд застосовує загальноприйняті у світовій практиці правила оподаткування. Так, нерезиденти сплачують податки тільки з доходів, які були отримані на території Фінляндії. Для залучення закордонних інвестицій в країні створені пільги для відкриття бізнесу резидентам країн – учасникам ЄС або ОЕРС (Організації економічного розвитку та співробітництва), які можуть засновувати підприємства та здійснювати комерційну діяльність на території Фінляндії без будь-яких обмежень. Обов'язковим є тільки реєстрація іноземного економічного суб'єкта. Ставка корпоративного податку в Фінляндії складає 28%, не існує диференціації ставок між розподіленим та нерозподіленим прибутком. В країні з метою оподаткування дивідендів застосовується метод утримання податку за фактом його нарахування, а мінімальна податкова відповідальність компанії по її дивідендам – 7/18 від загальної суми заявлених дивідендів. Якщо ж діяльність здійснюється через постійне представництво, то нерезиденти сплачують податок тільки з доходів, отриманих через це постійне представництво, а сума податків розраховується за тією ж методикою, що і для компаній-резидентів. Крім того, нерезиденти сплачують податок на фінські джерела доходів за ставкою 28% на дивіденди, авторські гонорари, відсотки, а на заробітну плату та пенсії – 35%. Нерезиденти Фінляндії мають право на податковий кредит на суму отриманих дивідендів, про що має бути зазначено в податкових угодах. В

даний час тільки Велика Британія та Ірландія мають подібні угоди з Фінляндією [5].

В Данії нерезиденти сплачують податки тільки з доходів, джерела яких знаходяться в Данії [2]. До таких відносять: прибуток постійного представництва, доходи від земельних ділянок, авторські гонорари, дивіденди та інші джерела доходів. Ставка податку на прибуток корпорацій становить 34% і застосовується як для резидентів, так і нерезидентів. Оподаткування нерезидентів у Швеції здійснюється як і у вищезазначених країнах, тобто тільки з доходів, які були отримані на території Швеції. Розмір податку на прибуток становить 28% [5].

В Австрії оподатковуються також лише доходи нерезидентів, які були отримані на території Австрії. З прибутку корпорацій справляється корпоративний податок за твердою ставкою 34%. З валютних депозитів нерезидентів в Австрії податок не сплачується. З корпорацій, які мають в Австрії свій офіс, корпоративний податок справляється повністю, а корпорації, що не мають на території Австрії зареєстрованого офісу, обкладаються корпоративним податком тільки на певні види доходів, отримані в Австрії. Якщо ж офіс чи місце управління знаходиться в різних країнах (компанії з подвійною резидентністю), то резидентність згідно з більшістю угод про усунення подвійного оподаткування визначається за місцем розташування центрального органу управління (під яким розуміють місце, де приймаються остаточні рішення). Більшість укладених Австрією угод передбачає принцип звільнення від податків, відповідно до якого прибуток з іноземного джерела та приріст капіталу іноземних відділень вилучаються з оподаткованого прибутку в Австрії, що застосовується у відношенні до всіх країн, за винятком перерахованих нижче. Деякі із укладених Австрією угод замість принципу звільнення від податків застосовують принцип надання кредиту (пільг). Це означає, що прибуток, отриманий із закордонного джерела, від австрійського оподаткування не звільняється. Замість цього Австрія надає кредити на податки, нараховані на такий прибуток. Якщо ж ставка по податку нижча, ніж австрійська, податок стягується за вищою ставкою, а потім подається заява щодо його відшкодування.

Для залучення іноземного капіталу в Австрії надаються привілеї щодо звільнення від сплати податку з дивідендів та доходів на приріст капіталу, але за певних умов. Більше 50% акцій в австрійській холдинговій компанії мають знаходитись у розпорядженні іноземців. Цікавим є те, що фізичні особи-нерезиденти, які є громадянами ЄС або країн, що входять в європейський економічний простір, і отримують 90% своїх світових доходів із австрійських джерел, можуть подати заяву з проханням вважати себе резидентами, та будуть підпадати під таке ж оподаткування, як і резиденти, незалежно від категорії їх доходів та громадянства. Проте вони отримають право на податкові пільги та відстрочку сплати податків в залежності від особистих обставин кожного конкретного платника [4].

В Україні нерезидентами згідно зі ст. 2.1.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6] є юридичні особи та суб'єкти господар-

ської діяльності, що не мають статусу юридичної особи з місцезнаходженням за межами України, які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави, розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їхні представництва, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють господарської діяльності відповідно до законодавства України, та громадяни, які постійно проживають в іншій країні, але отримують доходи із джерелом їх походження з України. Під доходами з джерелом їх походження з України слід розуміти будь-які доходи, отримані резидентами або нерезидентами від будь-яких видів їх діяльності на території України згідно з чинним законодавством. Оподаткуванню не підлягають доходи, отримані нерезидентами у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери, продані (розміщені) нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів – нерезидентів та процентів, сплачених нерезидентам за отримані Україною позики [6, ст.13.4]. Суми прибутків нерезидентів [6, ст.13.8], які здійснюють свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються у загальному порядку, тобто за ставкою 25% [6, ст.10.1]. Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, зобов'язані утримувати податок з таких доходів за ставкою у розмірі 15 відсотків від їх суми та за їх рахунок [6, ст.13.2].

Оподаткування доходів фізичних осіб – нерезидентів підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими для резидентів, з урахуванням особливостей, визначених окремими нормами Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» (розмір ставки складає – починаючи з 1 січня 2004 р. і по 31 грудня 2006 р. – 13% від об'єкта оподаткування; надалі – 15%) [7, ст.9]. Крім того, з нерезидентів, які здійснюють свою діяльність та отримують доходи на території України, можуть справлятися і інші податки та збори. До них належать: податок на додану вартість, акцизний збір, державне мито, плата за землю, відрахування і збори на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг, місцеві податки і збори, збір за геологорозвідувальні роботи, збір за спеціальне використання природних ресурсів, плата за користування надрами для видобування корисних копалин, збір на обов'язкове соціальне страхування, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, податок з власників транспортних засобів, патентування деяких видів підприємницької діяльності, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та інші. Варто зауважити, що нерезиденти, які отримують дохід і сплачують згідно з законодавством України вищевказані податки, можуть нести зобов'язання з оподаткування цих доходів і в своїй країні, що призводить до подвійного оподаткування. Зарахуванню в своїй країні, як правило, підлягають сплачені

податки, які зазначені в двосторонніх податкових угодах (прибуткові податки та податки на майно).

В Україні станом на 01.01.2005 р. вступили в силу угоди про усунення подвійного оподаткування, підписані із 57 країнами світу [7]. Проте навіть умови оподаткування дивідендів, які виплачуються нерезидентам відповідно до конвенцій про запобігання подвійного оподаткування доходів і майна і попередження ухилень від сплати податків, можуть бути різними та створити ситуацію, коли держава недоотримає значні суми податкових надходжень з іноземців в Україні, а також з українських громадян за межами нашої держави. Для прикладу в таблиці 2 наведено інформацію щодо ставок оподаткування відсотків в окремих країнах, з якими укладено такі угоди.

Таблиця 2

Ставки оподаткування відсотків в країнах, з якими Україною укладено угоди про усунення подвійного оподаткування

Держава	Кількісне обмеження оподаткування (% від валової суми)
Австрія	2 та 5
Фінляндія	5 та 10
Франція	2 та 10
ФРН	2 та 4
Швейцарія	10
Швеція	10

Джерело: Перестук Н. Міжнародні процентні виплати: оптимізація оподаткування шляхом застосування конвенцій/<http://seach.liga.kiev.ua>

Таким чином, досвід розвинених ринкових країн щодо оподаткування нерезидентів свідчить, що спостерігається тенденція до уніфікації податкових систем, що підтверджується положеннями Конституції ЄС, яка була прийнята 18 червня 2004 року на самміті Євросоюзу [8].

На нашу думку, необхідно на основі досвіду інших країн адаптувати вітчизняне законодавство в частині оподаткування нерезидентів до законодавства ЄС. У цьому плані, на наше переконання, для залучення іноземного капіталу, який дасть можливість позитивно впливати на розвиток економіки України, слід реалізувати такі заходи:

1. При укладанні міжнародних угод про усунення подвійного оподаткування доцільно застосовувати принцип резидентства та територіальності в комбінації, що також дасть можливість зацікавити потенційних нерезидентів до спільної діяльності з метою залучення отримання додаткових надходжень у бюджет від сплати ними податків, зборів, обов'язкових платежів.

2. Створити сприятливий податковий клімат шляхом розширення кола країн, з якими необхідно укласти міжнародні угоди про уникнення подвійного

оподаткування для створення привабливого в країні середовища щодо отримання міжнародних дивідендів за мінімальною податковою вартістю.

3. При укладанні угод про усунення подвійного оподаткування слід адаптувати умови щодо оподаткування нерезидентів до норм, що містяться в положеннях Конституції ЄС.

4. Підвищити мотивацію інвесторів через надання податкових кредитів та податкових канікул, відстрочок від оподаткування доходів, отриманих за кордоном.

Реалізація даних заходів, розширення кола країн, з якими Україна має двосторонні податкові конвенції, буде сприяти усуненню подвійного оподаткування та заохоченню припливу іноземного капіталу, вкрай необхідного для розвитку вітчизняної економіки.

Список літератури: 1. Ющенко В. Стратегічна мета – членство в ЄС: Виступ Президента України на сесії Парламентської Асамблеї Ради Європи в Страсбурзі // Президентський вісник. 2005. 28 січня. 2. Финансово-кредитный словарь. М., 1984. 3. Холдинг в Великобритании. (Международные налоговые договоры в Великобритании). <http://www.rocheduffay.ru/articles/pdf/UK%20Holdings.pdf>. 4. Обор стран. <http://www.nalogi.net/obzor.htm?pages=4> 5. Див. статті. <http://dit.perm.ru/articles/nalog/tmp/12/index.htm> 6. «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 28.12.94 року № 334/94 – ВР (у редакції Закону України від 22.05.97 року № 283/97-ВР із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради (ВВР). 1997. № 27. Ст.181. 7. «Про податок з доходів фізичних осіб» Закон України із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 22 травня 2003 року № 889-IV – ВР// Відомості Верховної Ради (ВВР). 2003. № 37. Ст.308. 8. The European Union Constitution. http://www.unizar.es/euroconstitucion/Treaties/Treaty_Const.htm

Надійшла до редколегії 10.05.05

Р.А. Майданик, С.М. Бервено

ДОГОВІР РЕПО (ЦИВІЛЬНО-ПРАВОВА ПРИРОДА ТА ВИДИ)

Правова природа договору РЕПО

Правозастосовча практика сформувала певну кількість видів операцій, які здійснюються при виконанні зазначеного правочину, що зумовлює особливості і проблеми визнання його правової природи. Наведеним пояснюється актуальність питань наукового аналізу цивільно-правового регулювання зазначених правовідносин.

Теоретичний аналіз зазначених питань недостатньою мірою розглянуто в наукових дослідженнях, що не дозволяє виявити їх сутність, сформулювати адекватне уявлення про існуючі на практиці різновиди зазначених правочинів.

Питання з цієї проблеми не були предметом дисертаційних досліджень і розглядалися в окремих наукових публікаціях вчених-цивілістів переважно в контексті загального поняття договорів або правочинів з цінними паперами (Р.А. Майданик; Трошин І. та ін.) [1, 2, 3].