

РЕАЛІЗАЦІЯ ПРИНЦИПУ ЮРИДИЧНОЇ РІВНОСТІ У ПРАВОВОМУ СТАТУСІ НЕРЕЗИДЕНТА – ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ

РОМАНЮК Віктор Миколайович - здобувач наукового ступеня кандидат юридичних наук Київського міжнародного університету

В статті аналізуються положення національного та іноземного (в тому числі європейських країн та країн СНГ) податкового законодавства з метою визначення порядку закріплення принципу юридичної рівності плателювачів податків та застосування його до фізичних осіб – нерезидентів. Реалізація даного принципу демонструється на прикладі міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною.

Остання світова фінансова криза примусила суспільство зробити ряд висновків практичного характеру, спрямованих на недопущення повторення масштабних помилок у фінансовій сфері, у тому числі в її національному вимірі. Вивчення причин, що призвели до такого негативного стану на світових фінансових ринках, дозволило запропонувати світовій спільноті ряд механізмів як економічного, так і правового характеру, що мають бути перевірені часом і спрямовані на удосконалення національних фінансових систем та світової системи в цілому.

У цьому сенсі одним з напрямів роботи із недопущення повтору кризових явищ у фінансових відносинах є застосування фінансових стимулів поновлення економічної активності. Адже даремно говорять про те, що фінансові стимули можуть бути ефективними за декількох умов: при чіткому визначенні цілей та сфер застосування, підтримці відповідної грошово-кредитної

політики та наявності в країні відповідного фінансового простору (можливостей) [1, с. 4]. І Бураковський та О. Плотніков підкреслюють, що урок, з яким зіткнувся світ, що опинився у загальній фінансовій кризі, «є важливим з точки зору відпрацювання антикризових заходів у майбутньому» [2, с. 186].

У світлі фінансових механізмів помітну роль відіграють механізми, що застосовуються на підставі міжнародних договорів про недопущення подвійного оподаткування та ухилення від оподаткування до оподаткування доходів та майна резидентів та нерезидентів різних країн світу, у тому числі фізичних осіб.

У контексті даного твердження зауважимо на актуальність вивчення теоретичних розробок з питань оподаткування з метою вироблення пропозицій щодо удосконалення вітчизняного законодавства. На жаль, в Україні, на відміну від тих же країн СНД, в яких проблематика оподаткування нерезидентів – фізичних та юридичних осіб стала предметом цілого ряду дисертаційних досліджень (Баєв С.О., Ухваль О.А., Кобзарь-Фролова М.М., Ларютина І.А., Шакирьянов А.А., Шахмамєтьєв О.А. та інші), даному напрямку приділяється недостатньо уваги. І серед багатьох досліджень з питань оподаткування, зокрема, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенка, І.Є. Криницького, Н.Ю. Пришви, Р.А. Гаврилюк, Л.А. Савченко та інших питанням дослідження іноземного досвіду в сфері оподаткування та порядку

імплементатції положень європейських актів у сфері усунення подвійного оподаткування безпосередньо присвячено лише декілька робіт (зокрема, Г.В. Дмитренко, А.В. Нонко, К.В. Яценко). Саме це дає підстави для проведення даного наукового пошуку в рамках заявленої наукової статті, в якій за мету поставлено аналіз положень національного та іноземного податкового законодавства в частині визначення по відношенню до фізичних осіб статусу резидента та закріплення принципу юридичної рівності.

У цьому сенсі цікавим є певний історичний екскурс. Ще наприкінці ХІХ сторіччя відомий фінансист Ісаєв О.А. відмічав, що «до податків мають залучатися як піддані, так і іноземці, оскільки останні також можуть мати вигоди від участі в житті даної держави. Якщо обійняти різноманітні відносини, в яких перебувають до даної держави піддані та іноземці з їх майном та доходами, то ми отримуємо наступні розряди податних осіб: 1) туземці, що проживають в державі у зв'язку з їх доходами, які отримуються із-за кордону, 2) громадяни, що живуть у вітчизні у зв'язку з їх доходами, які отримуються із-за кордону, 3) піддані, що проживають за кордоном, та їх доходи, що надходять із-за закордонних джерел, 4) піддані, що проживають за кордоном та отримують із вітчизни свої доходи, 5) іноземці, що живуть у даній державі, та мандрівники, 6) іноземці, що проживають за кордоном, але отримують свої доходи із даної держави. Оподаткування усіх цих осіб цілком справедливо тому, що вони самі разом із усім своїм майном користуються вигодами державного життя, потребують різних функцій управління або, як піддані, що живуть за кордоном, та іноземці у даній державі користуються для своєї особистості захистом, який їм забезпечує правовий порядок» [3, с. 46].

Якщо аналізувати дану позицію сьогодні, то можна прийти до висновку, що при використанні сучасної термінології суть залишатиметься ідентичною в частині доцільності, об'єктивності та раціональності оподаткування резидентів та нерезидентів. При цьому у будь-якому разі статус платника податків набувається особою лише у відповідності з податковим законодавством, тобто

коло осіб-платників податків визначається нормативним шляхом. Зазначену ознаку в юридичній літературі називають формально-нормативною [4, с. 84; 5, с. 69–70].

Серед інших ознак платника податків називають наявність податкової правоспроможності, неможливість розпоряджатися своїми правами у сфері оподаткування на свій розсуд та передавати їх іншій особі, наприклад, за цивільно-правовою угодою. Основним обов'язком платника податків виступає публічний обов'язок зі сплати податку, що пов'язується з безпосереднім здійснення податкових вилучень та виконується в межах майнових податкових відносин. При цьому платники податків виконують свій основний обов'язок із сплати податків державі чи місцевим утворенням шляхом сплати податків до бюджетів різних рівнів (а в ряді випадків – і до позабюджетних публічних фондів коштів). Відтак, саме держава та місцеві територіальні одиниці в особі уповноважених органів мають право вимагати від платників податків виконання своїх обов'язків.

Крім того, для платника податків необхідною є обов'язкова наявність об'єкту оподаткування, адже в протилежному випадку такий основний обов'язок зі сплати податків просто не виникне. Суттєвим у правовому статусі платника податків є й обов'язкове закріплення за ним юридичної відповідальності, яку платники несуть за рахунок власних коштів та в межах і розмірах, визначених чітко чинним податковим законодавством.

Всі ці ознаки є вихідними для будь-якого платника податків, при цьому не має значення його статус резидентства. Адже у даному разі мова йде про застосування до резидентів та нерезидентів такого базового принципу як принцип юридичної рівності. У теорії податкового права він розглядається як недопущення встановлення різноманітних податків залежно від форми власності або соціальних, національних чи інших подібних критеріїв.

У свою чергу, згідно п. 4.1.2. ст. 4 Податкового кодексу України [6] рівність усіх платників перед зарокон, недопущення будь-яких проявів податкової дискриміна-

ції – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

В якості прикладу закріплення аналогічного підходу можна навести положення ст. 3 ПК РФ від 31.07.98 р. (зі змінами) [7], згідно до якої податки і збори не можуть мати дискримінаційний характер і різноманітно застосовуватися виходячи із соціальних, расових, національних, релігійних та інших подібних критеріїв. Не допускається встановлювати диференційовані ставки податків та зборів, податкові пільги залежно від форми власності, громадянства фізичних осіб або місця походження капіталу.

Доцільно зауважити, що на відміну від багатьох європейських законодавств, в яких принципи оподаткування, у тому числі й принцип юридичної рівності давно знайшли свого закріплення, у багатьох країнах СНД ситуація є іншою¹. Наприклад, відсутнє у чистому вигляді нормативне закріплення принципу юридичної рівності у податковому законодавстві Вірменії (Закон «Про податки» від 12.05.97 р.), Таджикистану (ПК від 03.12.2004 р.), Киргизії (ПК від 26.06.96 р.). Відсутній цей принцип і у законодавстві Грузії. У ст. 1 ПК Туркменістану від 01.11.2004 р. передбачено, що податкове законодавство Туркменістану засновується на визнанні загальності та рівності оподаткування.

В Узбекистані принцип рівності розкривається через принцип справедливості. Адже згідно ст. 5 ПК Узбекистану від 25.12.2007 р. принцип справедливості оподаткування передбачає, що оподаткування в Узбекистані є загальним, а податок та інші обов'язкові платежі не можуть мати дискримінаційний характер і застосовуватися виходячи із соціальних, расових, національних, релігійних та інших подібних критеріїв.

У ст. 2 ПК Республіки Білорусь від 25.12.2007 р. закріплено, що оподаткування здійснюється на визнанні загальності та рівності. Загальність, рівність та справед-

ливість оподаткування як принципи законодавства про податки визначені у ст. 3 ПК Азербайджану від 11.07.2000 р.

У Молдові принцип юридичної рівності проявляється через принцип податкової справедливості – однакового тлумачення фізичних та юридичних осіб, що здійснюють діяльність в ідентичних умовах, із тим, щоб забезпечити рівність податкових зобов'язань (п. в) ст. 6 ПК Молдови від 24.04.97 р.).

Достатньо спірним є розуміння принципу юридичної рівності у викладенні ПК Казахстану від 12.06.2001 р. (ст. 5), де під єдністю податкової системи розуміється те, що податкова система Республіки Казахстан є єдиною на усій території Республіки Казахстан щодо усіх платників податків.

Отже, якщо проаналізувати вищевикладене, можна зробити висновок, що безпосередньо нормативне закріплення принципу юридичної рівності платників податків, який має пряме відношення до оподаткування доходів резидентів та нерезидентів, найбільш вдало закріплено саме у вітчизняному податковому законодавстві. Майже аналогічне викладення даного принципу міститься й у податковому законодавстві РФ.

Говорячи про європейський досвід, доцільно звернути увагу й на інші підходи щодо закріплення принципів оподаткування, у тому числі принципу юридичної рівності. У цьому сенсі досить цікавими уявляються підходи, прийняті у Швеції. У цій країні не дивлячись на значну кількість законів, що регулюють порядок справляння податків, підготовчих матеріалів, судової практики, узагальнень тощо, тим не менше закріплення вихідних принципів податкового права здійснюється переважно не у національному податковому законодавстві.

Принципи рівності та об'єктивності, подібно принципу законності, на погляд шведських юристів, «носять загальноправовий характер і як такі мають істотне значення для правової системи» [8, с. 77]. Вони безпосередньо виражені у § 9 глави 1 Акту про форму правління: «Суди, а також органи управління та інші органи, що здійснюють функції публічного адміністрування, повинні у своїй діяльності забезпечувати

¹ Положення національного законодавства держав СНД цитуються за джерелом [4].

рівність усіх перед законом, а також проявляти безпристрасність». Р. Польссон вважає, що «принципи об'єктивності та рівності мають забезпечуватися публічною владою в контексті конкретних фактичних ситуацій в рамках правозастосовної діяльності, і при прийнятті таких документів загального плану, як, наприклад, рекомендації Державної податкової служби тощо» [8, с. 78].

Безпосередню реалізацію принципу рівності в нормах права можна продемонструвати на прикладі міжнародних договорів, що укладаються Україною з іноземними країнами з метою усунення подвійного оподаткування.

В якості прикладу можна навести Конвенцію між Урядом України і Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно (дата підписання 16.10.97 р., дата ратифікації Україною 17.03.99 р., дата набрання чинності для України 20.05.99 р) [9]. Відповідно до статті 4 Конвенції «резидент однієї Договірної Держави» означає будь-яку особу, яка за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі місця її проживання, постійного місця перебування, місцезнаходження керівного органу, місця реєстрації або будь-якого іншого критерію. Водночас цей термін не включає будь-яку особу, яка підлягає оподаткуванню в цій Державі, тільки якщо ця особа одержує доходи з джерел в цій Державі або стосовно майна, що в ній знаходиться. У разі, коли фізична особа є резидентом обох Договірних держав, її положення визначається відповідно до таких правил:

а) вона вважається резидентом тієї Держави, де вона має постійне житло; якщо вона має постійне житло в обох Державах, вона вважається резидентом тієї Держави, де вона має більш тісні особисті і економічні зв'язки (центр життєвих інтересів);

б) якщо Держава, в якій вона має центр життєвих інтересів, не може бути визначена або коли вона не має постійного житла в жодній з Договірних Держав, вона вважається резидентом тієї Держави, де вона звичайно проживає;

с) якщо вона звичайно проживає в обох

Державах або коли вона звичайно не проживає в жодній із них, вона вважається резидентом тієї Держави, національною особою якої вона є;

д) якщо вона є національною особою обох Держав або якщо вона не є національною особою жодної з них, компетентні органи Договірних Держав будуть прагнути вирішити питання її оподаткування за взаємною згодою.

При цьому термін «національна особа» означає будь-яку фізичну особу, яка має громадянство Договірної Держави ((i)с) п. 1 ст. 3).

Положення Конвенції застосовуються до прибуткових податків. Серед об'єктів оподаткування виокремлюють нерухоме майно, прибуток від підприємницької діяльності, прибутки від експлуатації міжнародного транспорту, дивіденди, проценти, роялті, доходи від відчужування нерухомого майна, доходи від надання професійних послуг чи іншої діяльності незалежного характеру (незалежні особисті послуги), заробітну плату та інші подібні винагороди, у тому числі сплачувані державним службовцям, гонорари директорів, платежі, одержувані студентом або стажувальником, інші доходи.

Відповідно до Листа ДПА України від 12.10.2006 р. № 11533/6/12-0116 «Щодо практичного застосування норм Конвенції про уникнення подвійного оподаткування з Австрійською Республікою» [10] виокремлюються наступні особливості застосування норм даної конвенції при оподаткуванні процентів за визначеними видами операцій, які сплачуються резидентам Республіки Австрія.

Так, відповідно до пп. (iii) п. 2а) статті 11 Конвенції проценти, що виникають в одній Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо одержувач є фактичним власником процентів, податок, що стягується, не повинен перевищувати 2 % від валової суми процентів, що сплачуються за позиками будь-якого виду, що надаються банком або другою фінансовою установою.

Тобто, право на застосування 2% ставки податку на проценти мають банки або інші фінансові установи Австрії, які є фактичними власниками облігацій, емітованих АКБ «ХФБ Україна», облігацій внутрішньої державної позики та залишків коштів на поточних рахунках в АКБ «ХФБ Україна».

Усі інші юридичні та фізичні особи – резиденти Австрії, які є фактичними власниками процентів за зазначеними видами операцій, підлягають оподаткуванню відповідно до пп. б) п. 2 ст. 11 Конвенції за ставкою 5 %.

У такому обсязі реалізується принцип юридичної рівності фізичних осіб – нерезидентів на території України чи Австрії (залежно від того, резидентом якої держави виступає особа).

Аналогічні положення щодо реалізації принципу юридичної рівності можна прослідкувати і на прикладі Конвенції між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно (дата підписання 24.10.95 р. Дата ратифікації Україною: 12.07.96. Дата набрання чинності для України: 02.11.96 р.) [11].

Згідно до статті 4 термін «резидент Договірної Держави» означає будь-яку особу, яка за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі місця проживання, постійного місцеперебування, місця управління, місця реєстрації або іншого аналогічного критерію. Однак цей термін не включає особу, яка підлягає оподаткуванню у цій Державі лише стосовно доходів із джерел у цій Державі, або стосовно майна, що розташоване в ній.

У разі, коли відповідно до положень п. 1 цієї статті фізична особа є резидентом обох Договірних держав, її статус визначається таким чином:

«а) вона вважається резидентом тієї Договірної держави, де вона має постійне житло; якщо вона має постійне житло в обох Договірних Державах, вона вважається резидентом тієї Держави, в якій вона має більш тісні особисті й економічні зв'язки (центр життєвих інтересів);

б) якщо Договірна Держава, в якій вона має центр життєвих інтересів, не може бути

визначена або коли вона не має постійного житла в жодній з Договірних Держав, вона вважається резидентом тієї Договірної Держави, де вона звичайно проживає;

с) якщо вона звичайно проживає в обох Договірних Державах або коли вона звичайно не проживає в жодній з них, вона вважається резидентом тієї Договірної Держави, громадянином якої вона є;

д) якщо вона є громадянином обох Договірних Держав або якщо вона не є громадянином жодної з них, то компетентні органи Договірних Держав вирішують це питання за взаємною згодою» [11].

Конкретизацію застосування положень даної Конвенції містить лист ДПА України від 31.10.2008 р. № 22302/7/12-0117 «Про порядок застосування пунктів 2 та 3 статті 10 Конвенції між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування» [12]. Так, для цілей застосування п. 3і) ст. 10 Конвенції інвестиція повинна бути внесена нідерландським резидентом до статутного фонду української компанії виключно у грошовій формі і фіксованій сумі коштів – 300000 доларів США (або їх еквівалент у гривнях чи гульденах (євро); при цьому така інвестиція повинна складати не менше 50 % капіталу української компанії, що сплачує дивіденди.

Для підтвердження права на застосування відповідних положень Конвенції, у тому числі у частині звільнення від оподаткування або зменшення ставки податку з доходів у вигляді дивідендів, що сплачуються з українських джерел, голландський інвестор повинен надати українській компанії довідку про резиденцію відповідно до Порядку, затвердженого постановою КМУ від 6 травня 2001 р. № 470. Для цілей застосування цього порядку у Нідерландах право видавати довідки, що підтверджують резиденцію (постійне місце перебування/ проживання) юридичних та фізичних осіб з метою застосування Конвенції, надано податковим інспекторам податкової служби за місцем реєстрації такої особи.

З метою легалізації цієї довідки фізична особа (голландський резидент) – повинна представити її у Міністерство фінансів Нідерландів. Після засвідчення довідки по-

АНОТАЦІЯ

У статті аналізують положення вітчизняного та іноземного (у тому числі європейських країн та країн СНД) податкового законодавства з метою визначення порядку закріплення принципу юридичної рівності платників податків та застосування його до фізичних осіб – нерезидентів. Реалізація даного принципу демонструється на прикладі міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування, укладених Україною.

SUMMARY

The article analyzes the provisions of domestic and foreign (including European countries and CIS) tax law to determine the order fixing the principle of legal equality of the taxpayers and by applying it to individuals - non-residents. Implementing this principle is demonstrated by the example of international agreements on elimination of double taxation signed by Ukraine.

садовою особою, що має повноваження з легалізації таких довідок, та печаткою Міністерства на довідці повинен бути проставлений Судом Гааги «апостиль» згідно з визначеною Гаазькою Конвенцією, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів, процедурою (лист ДПА України від 14.05.2005 № 9348/7/12-0117).

Підсумовуючи вищевикладене, доцільно зауважити, що в Україні в чинному Податковому кодексі України принцип юридичної рівності в частині визначення правового статусу фізичної особи – нерезидента закріплений в повному обсязі й відповідає міжнародним стандартам, прийнятим у цій сфері суспільних відносин. Міжнародні договори про усунення подвійного оподаткування, що укладаються Україною, можуть вважатися прикладом реалізації принципу юридичної рівності платників податків, у тому числі фізичних осіб.

Література

1. International Monetary Fund. World Economic Outlook Update: an update of key WEO projections, November 6, 2008. – 156 S.
2. Бураковский И., Плотников А. Мировая экономика: глобальный финансовый кризис / И. Бураковский, А.Плотников. – Х.: Фолио, 2010. – 415 с.
3. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов / А.А. Исаев. Золотые страницы финансового права. – М.: ООО «Центр ЮрИнфоР», 2004. – 270 с.
4. Щекин Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть) / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2008. – 412 с.
5. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть:

Учебник / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева. – М.: Юрист, 2001. – 670 с.

6. Податковий кодекс України. Податковий кодекс України, закон від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, №15-16, № 17, ст. 112 (зі змінами).

7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изменениями): [Электронный ресурс]: Режим доступа: www.kodeks.ru/

8. Польссон Р. Введение в шведское налоговое право: Пер. со швед. / Под ред. Д.В. Винницкого. – М.; Екатеринбург: Полиграфист, 2006. – 167 с.

9. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 16.10.97 р. Ратифікована Законом України від 17 березня 1999 р. № 500-XIV // Офіційний вісник України, 1999, № 17, ст. 687.

10. Лист ДПА України від 12.10.2006 р. № 11533/6/12-0116 «Щодо практичного застосування норм Конвенції про уникнення подвійного оподаткування з Австрійською Республікою» [Електронний ресурс]: Режим доступу: www.kyivsta.gov.ua/nerezident/doc/zvilnennya/list/list11533.doc

11. Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 24.10.95 р. Ратифікована Законом України від 12 липня 1996 р.: [Електронний ресурс]: Режим доступу: www.kyivsta.gov.ua/nerezident/

12. Лист ДПА України від 31.10.2008 р. № 22302/7/12-0117 «Про порядок застосування пунктів 2 та 3 статті 10 Конвенції між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування»: [Електронний ресурс]: Режим доступу: www.kyivsta.gov.ua/nerezident/doc/zvilnennya/list/list22302.doc