

М.О. КУЦ, К.В. ЖИДЕЦЬКА. ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТЬ «РЕЗИДЕНТ» І «НЕРЕЗИДЕНТ»: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ

Досліджено практику застосування понять «резидент» та «нерезидент» у як в Україні так і окремих зарубіжних країнах, а також надано авторське бачення щодо визначення даних термінів. Автори статті визначають умови оподаткування операцій з нерезидентами з огляду на існуючі особливості правозастосовної діяльності і вносять окремі пропозиції щодо удосконалення процедури адміністрування податків, що стягаються з нерезидентів.

Ключові слова: адміністрування, резидент, нерезидент, суб'єкт оподаткування, операція, податки, структура.

Исследована практика применения понятий «резидент» и «нерезидент» как в Украине, так и отдельных зарубежных странах, а также представлено авторское виденье относительно определения данных терминов. Авторы статьи определяют условия налогообложения операций с нерезидентами, учитывая существующие особенности правоприменительной деятельности, вносят отдельные предложения относительно усовершенствования процедуры администрирования налогов, которые удерживаются из нерезидентов.

Ключевые слова: администрирование, резидент, нерезидент, субъект налогообложения, операция, налоги, структура.

In this article practice of application of concepts «resident» and «non-resident» are explored both in Ukraine and some foreign countries, and granted the author's view on the definition of these terms. The authors of the article determine the term of taxation of operations with non-residents, taking into account the existing features of legal activity and make some suggestions in relation to the improvement of procedure of administration of taxes which are tightened from non-residents.

Key words: administration, resident, non-resident, subject of taxation, operation, taxes, structure

Глобалізація та територіальне розширення міжнародних об'єднань, інтеграція та зростаюча міграція людей, а відтак і капіталів, зокрема, у період кризи, суттєво впливають на фінансово-економічні процеси, що відбуваються в Україні, у першу чергу і на оподаткування доходів населення, суб'єктів господарювання. Це зумовлюється ще й створенням, реорганізацією, припиненням діяльності спільних підприємств, відкриттям представництв, зростанням інвестицій (як отриманням доходів українцями за рубежом, так і іноземцями в Україні), що призводить до активізації заходів у реалізації податкової політики України у сфері зовнішньоекономічних відносин. І у зв'язку з цим постає питання із удосконалення процедури оподаткування нерезидентів в Україні та законодавчої бази у даному напрямку.

Проведення інституційної реформи, згідно із Засадами антикорупційної політики, затвердженими розпорядженням КМ України від 08.12.09 № 1688-р для виконання основних завдань даної політики з метою удосконалення національного законодавства шляхом гармонізації законодавства України і ЄС, починається із удосконалення законодавства різних галузей права, системи і структури

© КУЦ Мар'яна Олегівна – аспірантка Національного університету ДПС України;

© ЖИДЕЦЬКА Катерина Вікторівна – студентка Київського національного університету імені Тараса Шевченка

органів державної влади, прийняття Адміністративно-процедурного кодексу України та ін.

Аналогічні підходи спостерігаються і у приписах Стратегії реформування податкової системи, затвердженої Розпорядженням КМ України від 23 грудня 2009 року, однак незважаючи на чисельні зміни, що перманентно вносяться до нормативно-правових актів у податковій сфері на шляху адаптації національного законодавства до вимог Європейського Союзу та стандартів, встановлених міжнародними організаціями, діюча податкова система України має, на нашу думку, ряд суттєвих недоліків.

На нашу думку, все це пов'язано із потребою визначення системоутворюючих категорій податкового права, в тому числі і суб'єктів оподаткування. Наведене зумовлено тим, що обумовлення таких суб'єктів покращить механізм адміністрування відповідного податку, дозволить охопити широке коло операцій, що підлягають оподаткуванню та дозволить запобігти мінімізації або ухиленню від сплати податків недобросовісними платниками.

Розв'язанню проблем, спричинених недосконалістю податкового законодавства, присвячено чимало наукових праць, зокрема: С. Брю, З. Варналія, А. Крисова-того, М. Кучерявенка, С.І. Лекаря, І.О. Луніної С.О. Мосьондза, П.В. Мельника, А.М. Соколовської, Л.Л. Тарантул, К.І. Швабія, Ф.О. Ярошенка та ін. Проте питання оподаткування нерезидентів у наукових працях названих вчених висвітлюється неповно.

У податковій системі України важливе місце займає податок з доходів фізичних осіб (до 2004 р. прибутковий податок з громадян), у законодавстві ЄС - податок на прибуток з фізичних осіб. Слід уточнити, що у міжнародно-правовому просторі у порівнянні з іншими прямими податками, визначення режиму обкладання податком на прибуток з фізичних осіб, у зв'язку з його природою, належить до компетенції національних органів влади держави, коли особа вважається платником податку відповідно до законодавства і такі відносини не належать до компетенції ЄС та його інституцій не мають повноважень регулювати ці питання (положеннями Рекомендації Комісії 94/79/ЕС)¹. Проте, коли ведення підприємницької діяльності виходить за межі території однієї держави, виникає питання оподаткування доходів, отриманих на території держави, де така фізична особа вважається резидентом, та тієї, де фактично отримано прибуток (або ведеться підприємницька діяльність) і, наприкінці постає питання, що безпосередньо стосується функціонування спільного ринку – забезпечення повної реалізації основоположних прав і свобод.

Для визначення правил (внутрішнє законодавство чи норми міжнародного права), за якими повинні оподатковуватись операції у діяльності суб'єктів, необхідно встановити статус суб'єкта оподаткування: резидент/нерезидент.

Статус резидентства враховує відносини між країною та платником податків, що отримує дохід і особливості джерела витрат доходу з урахуванням принципу взаємності. Тому в країнах – членах ОЕСР контролюючі органи насамперед вивчають обставини щодо постійного місця перебування (проживання) на території даної країни суб'єкта господарювання – так звана «присутність».

Аналізуючи практику підтвердження присутності суб'єкта, зазначимо, що для фізичної особи резидента підтвердженням є перебування у країні протягом 183 днів у будь-який період протягом 365 днів (ОЕСР); фізична присутність у США 31 дня протягом поточного року і не менше 183 днів протягом трирічного періоду,

що закінчується в останній день поточного року. Продовжуваність присутності розраховується як середньообліковий показник: усі дні протягом поточного року, 1/3 дня присутності протягом попереднього року, 1/6 дня присутності за рік до того; безперервне проживання на території України - проживання в Україні особи, якщо її разовий виїзд за кордон у приватних справах не перевищував 90 днів, а у сумі за рік - 180 днів. Слід відзначити на різниці у підходах до визначення фактичної присутності: обрахунок днів, перебування у країні для встановлення резидентства (у США- будь-яка присутність, у тому числі час проїзду, а у Ірландії – лише дні, коли особа безпосередньо знаходиться у країні протягом доби); поширення подвійного громадянства осіб або перебування у двох та більше країнах протягом року, трудова міграція, що є поширеним явищем для України (особа живе у одній країні, працює у іншій: окремі держави тлумачать «присутність» як проживання, а не просто фізичну присутність; врегульовують дане питання міжнародними угодами).

При визначенні бази оподаткування нерезидентів, отриманій у країні, уточни-мо загальні ознаки оподаткування доходу, позаяк підлягає з'ясуванню при визна-ченні правил оподаткування нерезидента: підтвердження статусу нерезидента; визначення джерела та країни походження доходу (правила щодо визначення джерела доходу обумовлюються нормами національного та міжнародного законо-давства); встановити вид доходу(активний, пасивний); наявність міжнародної угоди, що визначає інші правила оподаткування. При оподаткуванні нерезидентів необхідно враховувати, що платник та його активи знаходиться поза межами країни і часто відсутній податковий період.

Враховуючи наведене, необхідно на законодавчому рівні встановити індивіду-альні правила адміністрування доходів отриманих нерезидентами і порядок укла-дення міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, а також єди-ний реєстр нерезидентів.

За результатами опрацювання та аналізу законодавства України з питань опо-даткування податком з доходів фізичних осіб, словників, наукової літератури нами було встановлено ряд неузгодженостей щодо визначення основних еле-ментів системи оподаткування – суб'єктів оподаткування (платників): резидента і нерезидента. Так, суб'єкт оподаткування-це та фізична чи юридична особа, яка безпосередньо сплачує податок².

Резидент – той, що сидить, залишається на одному місці, а у податковому і валютному законодавстві – іноземець, особа без громадянства, особа юридична або фізична особа, яка має постійне місце проживання(місце перебування) у певній країні³. Нерезидент – той, що залишається на місці: фізичні особи (іно-земні громадяни, особи без громадянства, громадяни України), які мають постійне місце проживання за межами України, є т.ч. і ті, що тимчасово перебу-вають на території України⁴. Термін «нерезидент» у п. 1.16 ст. 1 Закону України від 28.12.94 № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі – Закон № 334) визначено як юридичні особи та суб'єкти господарської діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо) з місцезнахо-дженням 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 представ-ництва іноземних держав, міжнародні організації та їх представництва, що мають

дипломатичні привілеї та імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, що не здійснюють господарської діяльності відповідно до законодавства України.

Резиденти (пункт 1.15 статті 1 Закону № 334) – це юридичні особи та суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва, інші), які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території, а також дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також філії і представництва підприємств та організацій України за кордоном, що не здійснюють господарської діяльності. Аналогічні визначення резидента та нерезидента дано у ст. 1 Закону України від 04.02.98 №74/98-ВР «Про Національну програму інформатизації».

У підпунктах 1.20.1. і 1.20.2 ст. 1 Закону України №889 «Про податок з доходів фізичних осіб» дано такі визначення понять: фізична особа – резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні та фізична особа – нерезидент – фізична особа, яка не є резидентом України. Водночас у пункті 1.20 даного закону зазначено, що фізична особа – громадянин України, фізична особа без громадянства або громадянин іноземної держави.

Водночас п. 20 ст. 1 Митного кодексу України до нерезидентів належать: *громадяни*, які мають постійне місце проживання за межами України, в тому числі ті, що тимчасово перебувають на території України; *юридичні особи*, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо) з місцезнаходженням за межами України, які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іноземної держави, у тому числі юридичні особи та інші суб'єкти підприємницької діяльності з участю юридичних осіб та інших суб'єктів підприємницької діяльності України; *розташовані на території України дипломатичні представництва*, консульські установи, торговельні та інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їх філії, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють підприємницьку діяльність відповідно до законодавства України.

А згідно п. 36 даної статті резиденти – *це громадяни*, які мають постійне місце проживання на території України, у тому числі ті, що тимчасово перебувають за кордоном; *юридичні особи*, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), що створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України, з місцезнаходженням на її території; дипломатичні представництва, консульські установи, торговельні та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також філії і представництва підприємств-резидентів за кордоном, що не здійснюють підприємницької діяльності.

Водночас приписами абзацу другого пункту 5) та абзацу другого пункту 6 ст. 3 Декрету КМУ від 19.02.93 № 15-93 «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» (далі Декрет № 15-93) до «резидентів» віднесено фізичних осіб України, у т.ч. громадян України, іноземні громадяни, осіб без громадянства, які мають постійне місце проживання на території України, у тому числі ті, що тимчасово перебувають за кордоном; до «нерезидентів» – фізичних осіб (іноземних громадян, громадян України, осіб без громадянства), які мають постійне

місце проживання за межами України, в тому числі ті, що тимчасово перебувають на території України. Принагідно слід зазначити, що у положеннях типових угод ОЕСР нерезидентом є будь-яка особа, що не є резидентом даної країни, а резидент визначається як фізична особа(постійне місце проживання, перевірка на підтвердження присутності) та юридична особа (країна реєстрації, країна фактичного керівництва)⁵.

З огляду на наведене, на нашу думку, поняття «резиденти» та «нерезиденти» у Митному кодексі України та Декреті № 15-93 законодавцем висвітлено повніше, у Законі № 889, у додаткових положеннях обумовлено особливості резидентства і нерезидентства. Відтак на авторське бачення доцільно було би застосовувати наступні визначення нерезидента та резидента у правозастосовчій діяльності щодо фізичних осіб: резиденти – це фізичні особи України, у т.ч. громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства (апатриди), які мають постійне місце проживання на території України, у тому числі ті, що тимчасово перебувають за кордоном. Нерезиденти – це фізичні особи (іноземні громадяни, громадяни України, особи без громадянства (апатриди)), які мають постійне місце проживання за межами України, в тому числі ті, що тимчасово перебувають на території України.

В окремих країнах ОЕСР та СНД створено спеціальні підрозділи, що здійснюють контроль за діяльністю та оподаткуванням нерезидентів на території держави (у Білорусії це відділ контролю з оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями та іноземних юридичних осіб). В Україні функціональні обов'язки між структурними підрозділами ДПА України розподілено згідно наказу ДПА України від 05.06.08 № 375 «Про організаційну структуру підрозділів ДПА України та їх функціональні повноваження» і окремого підрозділу, що здійснював би адміністрування податків з нерезидентів у системі ОДПС на сьогодні немає.

Відповідно до структури центрального апарату ДПА України у складі Департаменту адміністрування податку на прибуток та інших податків і зборів (обов'язкових платежів) утворено відділ оподаткування фінансових установ, підприємств з іноземними інвестиціями та нерезидентів, що опосередковано займається нерезидентами, але такі процедури як організація роботи підпорядкованих структурних підрозділів регіональних ДПА з питань, пов'язаних із здійсненням контролю за дотриманням податкового та валютного законодавства резидентами і нерезидентами України, а саме: за повнотою та своєчасністю проведення розрахунків між суб'єктами ЗЕД; з питань валютного контролю та оподаткування у сфері ЗЕД; за достовірністю декларування валютних цінностей, що знаходяться за кордоном і належать суб'єктам господарювання України, та поверненням їх в Україну; за оподаткуванням доходів, отриманих нерезидентами та постійними представництвами нерезидентів, з джерелом їх походження з України; за здійсненням нерезидентами інвестиційної діяльності на території України; за здійсненням резидентами інвестиційної діяльності за межами території України; у перевітках та аналіз актів перевірок з метою виявлення схем ухилення від оподаткування з урахуванням всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (підприємство – банк – страхова компанія-представництво – нерезидент); координація роботи з державними установами, дипломатичними та іншими іноземними представництвами щодо надання консультацій та організації роботи із залучення до оподаткування доходів громадян-резидентів і нерезидентів, до не включено до компетенції даного Департаменту.

Питання адміністрування розпорощено між Управлінням міжнародних

зв'язків, Департаментами оподаткування фізичних осіб, контролю за фінансовими установами і операціями у сфері ЗЕД, Управлінням реєстрації та обліку платників податків, Головним управлінням податкової міліції, що часто призводить до відсутності цілісної картини при оподаткуванні нерезидентів, та неможливості встановлення існуючих прогалів як у законодавстві так і у системі адміністрування у цілому.

Тож надзвичайно важливим є використання при проведенні реформ в Україні напрацьовань і досвіду сучасних розвинених країн світу в галузі правового регулювання оподаткування нерезидентів⁶.

Відтак з метою забезпечення комплексного підходу до роботи із нерезидентами, на нашу думку, в процесі модернізації ОДПС доцільно у структурі ДПА України створити окремий підрозділ, що здійснював би адміністрування доходів, отриманих з джерелами виплати з території України, використання інфраструктури нашої держави.

Підсумовуючи наведене, пропонуємо:

- привести у відповідність визначення «резидент» України та «нерезидент», що використовуються у нормативно-правових актах, регулюючих діяльність даних суб'єктів, взявши за основу терміни кодексу та Декрету(пункт 1.16 статті 1 Закону України від 28.12.94 № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств», статтю 1 Закону України від 04.02.98 № 74/98-ВР «Про Національну програму інформатизації», пункти 20,39 статті 1 Митного кодексу України від 11.07.02 № 92-IV, підпункти 1.20.1. і 1.20.2 статті 1 Закону України від 22.05.03 № 889 «Про податок з доходів фізичних осіб», статтю 1 Декрету КМУ від 19.02.93 № 15-93 «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» та підзаконні акти);

- розробити та прийняти єдиний законодавчий акт, що регулював би засади реєстрації, організації, здійснення діяльності та оподаткування нерезидентів;

- запровадити ведення єдиного реєстру нерезидентів для використання органами державної влади;

- утворити у структурі ДПА України окремий підрозділ, що здійснював би адміністрування податків, пов'язаних з діяльністю нерезидентів;

- при формуванні основної податкової політики за мету вбачати баланс між оподаткуванням доходів, - отриманням доходів від діяльності нерезидентів на території України і залученням інвестицій з-за кордону, - справедливо розподілити податкові надходження (забезпечити виконання податкових прав країни - джерела отримання доходу).

Реформи у сфері оподаткування, зокрема, нормалізація процесу відшкодування ПДВ та відміна податкових преференцій дадуть нашій країні можливість зменшити податкове навантаження на підприємства та фізичних осіб, що повинно позитивно вплинути на залучення іноземних інвестицій та економічне зростання.

1. *Куч М.О.* Оподаткування фізичних осіб України: проблеми адаптації до законодавства ЄС // Матеріали II Всеукраїнської конференції студентів, аспірантів, молодих учених: Зб. тез наук праць / За заг. ред. К.В. Балабанові. – Маріуполь: МДГУ, 2010. – С. 37. 2. *Податкова система України: Підручник / В.М.Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятченко та ін.; за ред. В.М. Федосова.* – К.: Либідь, 1994.– С.16. 3. *Юридична енциклопедія: в 6 т. / Редкол.:Ю.С. Шемшученко (голова редколегії) та ін.* – К.: Укр. енцикл., 1998. – Т. 5: П-С. – 2003. – С. 272. 4. *Юридична енциклопедія: в 6 т. / Редкол.:Ю.С. Шемшученко (голова редколегії) та ін.* – К.:Укр. енцикл., 1998. – Т. 4: Н-П. – 2002. – С.149-150. 5. *Model Tax Convention on Income and on Capital(Condensed version)//*

OECD Publications, 17 July 2008. – С.73-74. 6. *Жидецька В.В., Жидецька К.В.* Про особливості правового регулювання оподаткування нерезидентів // Матеріали II Всеукраїнської конференція студентів, аспірантів і молодих учених: Зб. тез наук. праць / За заг. ред. К.В. Балабанова. – Маріуполь: МДГУ, 2010. – С.143-144.