

Тому, підставами для повернення кримінальної справи прокурору будуть істотні формальні порушення вимог кримінально-процесуального закону під якими слід розуміти такі обмеження чи позбавлення прав учасників процесу, або порушення встановлених законом вимог до форми та змісту кримінально-процесуальних актів, які не стосуються всебічності та повноти проведеного досудового слідства, та які можна усунути безпосередньо прокурором.

#### *Література:*

1. Кримінально-процесуальний кодекс України. // Відомості Верховної Ради УРСР від 12.01.1961 – 1961 р., № 2, стаття 15.
2. Маркина Е. А., Баева Т. Н. Возвращение судом уголовного дела прокурору: возможно ли расширить объем обвинения, изменить его на более тяжкое? // Уголовное судопроизводство. – 2006. – № 1. – С. 32.
3. Питер Соломон. Советская юстиция при Сталине. – М.: РОССПЗН, 1998.
4. Российское законодательство X – XX веков. Судебная Реформа. – Т. 8. – С. 121.

*Сергєєв Ю. В., НУ "ОЮА"*

## **ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ДЕКЛАРУВАННЯ ДОХОДІВ УКРАЇНСЬКИХ МОРЯКІВ, ЩО ПРАЦЮЮТЬ ЗА КОРДОНОМ**

*В статье рассмотрены проблемные вопросы правового регулирования налогообложения и декларирования доходов украинских моряков, работающих за границей, предусмотренные действующим законодательством Украины в сфере торгового мореплавания и налогообложения.*

*The author contemplates the topical questions of the legal regulation of taxation and income declaration provided for by the Ukrainian law in force in the field of merchant shipping and taxation, for Ukrainian Seafarers employed on foreign vessels.*

**Постановка проблеми:** На думку фахівців, що ґрунтується на даних Міжнародної організації праці (МОП), Україна в даний час займає 2-3 місце в світі як країна – постачальник робочої сили на морському ринку праці. У зв'язку з цим розгляд проблемних питань правового регулювання оподаткування українських моряків та декларування ними доходів є вельми актуальним, враховуючи той факт, що протягом останніх років до ДПА України постійно

надходили запити представників морської спільноти щодо оподаткування доходів моряків, які працюють за кордоном. В цих запитах неодноразово піднімалися питання стосовно визначення резидентського статусу для громадян України – моряків та запровадження різного роду податкових пільг для представників цієї професії.

**Мета публікації:** полягає у розкритті проблемних питань в регулюванні оподаткування та декларування доходів українських моряків, що працюють за кордоном, визначення їх "резидентності", бази оподаткування та визначення шляхів зменшення податкового тиску на моряків.

**Виклад основних положень:** Стаття 24 Конституції України встановлює рівні конституційні права і свободи громадян та їх рівність перед законом, а стаття 67 Конституції України передбачає обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1].

Чинне законодавство [8] опосередковано визначає українського моряка, як громадянина України, що займає будь-яку посаду на борту судна (крім військового судна), зареєстрованого на території України чи інших держав – учасниць Конвенції 1958 року про посвідчення особи моряків і звичайно використовуваного для морського плавання.

Стаття 49 Кодексу торговельного мореплавства України [2] передбачає, що до екіпажу судна входять капітан, інші особи командного складу і суднова команда. До командного складу судна, крім капітана, належать: помічники капітана, суднові механіки, електромеханіки, радіоспеціалісти, судновий лікар, боцман. До командного складу судновласник може віднести інших суднових спеціалістів. Суднова команда складається з осіб, які виконують службові обов'язки на судні та не належать до командного складу судна.

Закон України "Про систему оподаткування" [7] визначає принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до державних цільових фондів, а також права, обов'язки та відповідальність платників податків. Зокрема принцип рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та принцип рівності в оподаткуванні фізичних осіб, а також недопущенні подвійного оподаткування.

Закон України від 22 травня 2003 року № 889 "Про податок з доходів фізичних осіб" [6] не містить будь-яких дискримінаційних норм щодо платників податку залежно від їх професійної діяльності (займаної посади чи виконуваної роботи) або країни джерела походження доходу. Вимоги Закону не повинні суперечити положенням Конвенції МОП від 15.06.60 року № 111 "Про дискримінацію в галузі праці та зайнятості" та нормам міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

З набранням чинності Закону "Про податок з доходів фізичних осіб" порядок визначення резидентського статусу приведено у відповідність до міжнародних норм. У більшості країн світу порядок оподаткування іноземних доходів (як резидентів, так і нерезидентів) регламентується двосторонніми угодами про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилення від сплати податків. В Україні використовується механізм визначення і оподаткування іноземних доходів такий же, як і в Сполучених Штатах Америки, Угорщині, Італії, Японії та інших.

Підпункт 1.20.1 вищезазначеного Закону визначає статус фізичної особи як резидента за умови, що вона має постійне місце проживання в Україні, а також якщо вона є громадянином України та за інших умов (проживає в Україні і за кордоном; має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні). Достатньою умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. Фізична особа сплачує податок з доходів фізичних осіб як плату за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу.

У зв'язку з вищевикладеним стає питання, чи є українські моряки, що працюють за кордоном резидентами, та чи потрібно морякам сплачувати в Україні податки з доходів отриманих за кордоном.

Згідно з Законом "Про податок з доходів фізичних осіб" (підпункт 9.9.1 пункту 9.9 статті 9 Закону) доходи фізичних осіб, отримані за межами України, підлягають оподаткуванню і декларуванню.

Статус фізичної особи як резидента України, як вже зазначалося, визначається за умовами, встановленими у пп. 1.20.1 п. 1.20 ст. 1 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" [6].

Законом встановлено, що об'єктом оподаткування податком з доходів фізичних осіб резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті, іноземні доходи.

Іноземний дохід визначено Законом "Про податок з доходів фізичних осіб" (п. 1.4 ст. 1) як дохід, відмінний від доходу з джерелом його походження з України.

Порядок оподаткування іноземних доходів встановлено п. 9.9 ст. 9 зазначеного Закону.

Якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, то сума такого доходу включається до складу загального річного оподаткованого доходу платника податку – їх отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію (пп. 9.9.1 п. 9.9 ст. 9 Закону [6]).

Річна декларація про майновий стан і доходи (податкова декларація) подається платником податку – резидентом до податкового органу за своєю податковою адресою у термін до 1 квітня наступного за звітним року. Тобто фізичні особи – резиденти України, в тому числі моряки, які протягом звітного податкового, зокрема 2010 р., мали іноземні доходи, зобов'язані подати до податкового органу за своєю податковою адресою річну податкову декларацію до 1 квітня 2011р.

Якщо згідно з нормами міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, то такий платник визначає суму такого зменшення за визначеними підставами у річній податковій декларації.

Для отримання права на зменшення суми податкового зобов'язання на суму податку, сплаченого за межами України, платник податку зобов'язаний отримати від державного органу країни, в якій виплачується такий дохід, і який уповноважений стягувати такий податок, довідку про суму стягнутого податку, а також про базу його нарахування.

Ця довідка має бути легалізована консульською установою України у відповідній країні, з якою укладено міжнародний договір, про уникнення подвійного оподаткування, ратифікований Верховною Радою України.

Щодо особливостей декларування доходів моряків слід зазначити, що відповідно до статті 67 Конституції України [1] всі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом.

Моряки, які йдуть в рейси від іноземних судноплавних компаній, зобов'язані самостійно до 1 квітня наступного за звітним роком подати податкову декларацію про доходи, отримані за кордоном разом з комплектом документів, підтверджуючим право на зменшення суми податкового зобов'язання до податкової інспекції за місцем свого проживання в Україні.

Враховуючи специфіку роботи моряків – тривалість перебування за межами України, законодавством передбачено продовження граничних строків подання декларації про доходи громадян на термін до їх прибуття в Україну. У частині п. п. 15.4.1, п. 15.4, ст. 15 Закону України "Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [5] передбачено, що якщо платник (моряк) знаходиться в плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден, то граничний термін для надання податкової декларації підлягає продовженню керівником податкової інспекції за письмовим запитом платника податків.

Слід зазначити, що сума податку з іноземного доходу платника податку – резидента, сплаченого за кордоном, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподатковуваного доходу такого платника податку (з урахуванням суми отриманого іноземного доходу).

Необхідно також зауважити, що Законом встановлені обмеження, за яких не підлягатимуть зарахуванню у зменшення суми річного податкового зобов'язання платника податку такі податки сплачені за кордоном:

- податки на капітал (приріст капіталу), податки на майно;
- поштові податки;
- податки на реалізацію (продаж), інші непрямі податки, незалежно від того, чи підпадають вони під категорію прибуткових податків або вважаються окремими податками згідно з законодавством іноземних держав.

Як відомо, для моряків, які працюють на українських суднах, податок з доходів утримується і перераховується по ставці 15 % (до 2007 року – 13 %) згідно статтям 7, 22 Закону [6]. Сплату податку

відповідно до статті 8 Закону провадять податкові агенти – відповідні вітчизняні підприємства і компанії, судновласники. Моряки, які отримують доходи лише від українських підприємств, самостійно і додатково податок не сплачують.

З метою вирішення проблеми оподаткування доходів українських моряків, що працюють за кордоном, фахівцями неодноразово пропонувався варіант реєстрації моряків як фізичних осіб підприємців з застосуванням ними спрощеної системи оподаткування.

Проте, з такими пропозиціями погодитися не можна, враховуючи суттєву відмінність між трудовими правовідносинами, що фактично виникають між українським моряком та іноземним судновласником та здійсненням громадянином України підприємницької діяльності. Так, згідно з Господарським кодексом України (ст. 3, ст. 42) [3] підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку, а під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Господарським кодексом України встановлюються правові основи господарської діяльності (господарювання), що базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності. Стаття 4 Господарського кодексу України чітко визначає, що трудові відносини не є предметом регулювання цього Кодексу. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, до яких належать і фізичні особи, зареєстровані у встановленому законом порядку як суб'єкти підприємницької діяльності, регулюється Указом Президента України від 03.07.98 року № 727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" [9] (з урахуванням особливостей, визначених Податковим кодексом України).

Визначення поняття "суб'єкт малого підприємництва" наведено у Законі України від 19.10.2000 року № 2063-IV "Про державну підтримку малого підприємництва" (ст. 1) [4], згідно з яким суб'єктами малого підприємництва є, зокрема, фізичні особи, зареєстровані у встановленому законом порядку як суб'єкти підприємницької

діяльності; а порядок державної реєстрації фізичних осіб – підприємців встановлено Законом України від 15.05.2003 року № 755-IV "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців". За встановленими Указом № 727/98 умовами фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, мають можливість перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності шляхом отримання Свідоцтва про сплату єдиного податку, якщо на вид підприємницької діяльності, який здійснює така фізична особа, місцевою радою встановлено ставку єдиного податку. Ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва встановлюється місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності і не може становити менше 20 гривень та більше 200 гривень на місяць. Слід зазначити, що деякі місцеві ради навіть встановили ставки єдиного податку для певних видів діяльності, що стосуються праці моряків, проте лише невелика кількість моряків скористалася зазначеною можливістю стати підприємцями через небажання втрачати гарантії від іноземних судновласників, що передбачені трудовими угодами.

Висновки: Для моряків, що працюють за контрактами за кордоном у іноземних судновласників, оподаткування і порядок декларування доходів мають певні особливості. Моряки, які йдуть в рейси на судна під іноземним прапором та працюють в іноземних судноплавних компаніях, зобов'язані самостійно подати податкову декларацію про доходи, отримані за кордоном, разом з комплектом документів, підтверджуючим право на зменшення суми податкового зобов'язання, до податкової інспекції за місцем свого проживання в Україні.

Знабранням чинності 01.01.2004 року Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" [6], кожен український моряк, що працює за кордоном, від усіх видів доходів (у т. ч. іноземних) повинен сплачувати податок на доходи за ставкою 13 % (з 01.01.2007 р. – 15 %).

Беручи до уваги той факт, що до 2004 року українські моряки звільнялися від сплати прибуткового податку у разі, якщо протягом календарного року більше 183 днів перебували за межами території України, нова норма закону викликає справедливі нарікання як моряків, так і морської громадськості.

Варіанти адекватного вирішення проблеми оподаткування доходів моряків існують, у т. ч.:

– повернення правила "183 днів";

– істотне зменшення ставки (%) оподаткування доходів моряків;  
– запровадження "фіксованої" ставки податку на доходи моряків (наприклад – застосування ставки 15 % до середнього рівня заробітної плати по галузі (близько 1400 гривень на місяць), тільки в період перебування моряків у рейсі).

У той же час, слід зазначити, що численні звернення до органів державної влади морської громадськості та національних профспілок з вимогою вирішення проблеми оподаткування українських моряків, що працюють за кордоном, до теперішнього часу не знайшли підтримки держави.

### *Література:*

1. Конституція України: Прийнята п'ятою сесією Верховної Ради України 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Кодекс торговельного мореплавства України // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 47-52. – Ст. 349.
3. Господарський кодекс України // // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18. – Ст. 144.
4. Про державну підтримку малого підприємництва: Закон України від 19 жовтня 2000 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 51-52. – Ст. 447.
5. Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
6. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 307.
7. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
8. Про посвідчення особи моряка: Указ Президента України від 05 червня 1993 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України: офіційний веб-сайт. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=194/93>
9. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03 липня 1998 р. // Офіційний вісник України. – 1998. – № 27. – Ст. 5610.