

ФОМІНА Г.В., здобувач
(Національний університет «Юридична академія
України імені Ярослава Мудрого»)

УДК 347.73

ЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЮ РЕЗИДЕНТСТВА ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

Розглянуто питання статусу юридичної особи. Досліджено погляди вчених щодо визначення податкового резидента. Запропоновано принципи поділу на резидентів та нерезидентів.

Ключові слова: *резидентство, податковий обов'язок, статус юридичної особи.*

Рассматриваются вопросы статуса юридического лица. Исследуются взгляды ученых на определение налогового резидента. Предлагаются принципы разделения на резидентов и нерезидентов.

Ключевые слова: *резидентство, налоговая обязанность, статус юридического лица.*

The issues of legal status. Investigated the views of scholars specialists, by definition, a tax resident. The proposed principles for the separation of residents and nonresidents.

Keywords: *residency, tax liability, legal personality.*

Юридичні особи, беручи участь у податкових відносинах, можуть бути залучені до сплати податку тільки при певній майновій відокремленості, якщо вони мають самостійний баланс доходів і витрат, свій розрахунковий рахунок у кредитній установі. Ці підприємства повинні бути також зареєстровані в належному порядку. При цьому дуже важливо розрізнити загальну державну реєстрацію господарських організацій та підприємств та їх спеціальну податкову реєстрацію. Річ у тому, що таким чином визнання юридичної особи в якості загального учасника будь-яких правових відносин (безумовно, в першу чергу цивільних) легалізується в аспекті податкового регулювання – особі надається статус учасника податкових відносин. Без проходження державної реєстрації жодна господарська організація або підприємство не може брати участь у господарському житті, укладати договори та угоди, мати свій рахунок у банку. Податкова реєстрація має на меті забезпечити повне охоплення оподаткуванням господарських організацій та підприємств, які підлягають оподаткуванню. Після проходження податкової реєстрації підприємство залучається до сплати податків [1, с. 30-31].

Даному питанню присвячені праці таких видатних вчених, як І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, І.А. Маньковський, С.Г. Пепеляєв, Р.О. Сергієнко, Я.О. Якушев. При цьому проблематика значення критерію резидентства для визначення податкового обов'язку юридичних осіб залишається актуальною та водночас малодослідженою.

Мета цієї статті полягає у розгляді теоретичних та практичних питань визначення резидентства; формулюванні окремих пропозицій поліпшення цих відносин; з'ясуванні важливих суміжних категорій, таких як юридична особа, податково-правовий статус організації.

Для регулювання статусу юридичної особи як платника податку одним із принципів моментів є економічна діяльність такого суб'єкта. Під економічною діяльністю розуміється діяльність організації з метою отримання прибутку, яка передбачена чинним законодавством України і в результаті якої підприємство, установа, організація одержує прибуток, з якого потрібно сплатити податок відповідно до податкового законодавства. І.А. Маньковський зазначає, що визначення цієї ознаки як додаткової є виправданим внаслідок того, що вона притаманна не всім юридичним особам, а тільки тим, які мають найманих працівників і (або) здійснюють господарську діяльність, тобто до суб'єктів господарювання, і, закономірно, не може виступати як основний, тобто присутній у всіх без винятку юридичних осіб. Наприклад, громадська організація працює на суспільних засадах і не здійснює підприємницької діяльності, платником податків не є і не володіє вказаною додатковою ознакою, якщо ж в її штаті буде числитися хоча б один найманий працівник, який отримує заробітну плату або іншу винагороду за виконану роботу, така громадська організація є платником певних податкових платежів і, відповідно, ця ознака буде на неї розповсюджуватися. На підставі цієї ознаки базується і здатність нести самостійну майнову відповідальність. Ознака самостійної податкової відповідальності організації за податкові правопорушення є тією характеристикою, наявність або відсутність якої у



будь-якого громадського утворення є, у свою чергу, показником наявності або відсутності у нього певного рівня майнової відокремленості [2, с. 30-31]. З цим пов'язується й можливість виступати в суді позивачем, відповідачем або третьою особою.

В якості окремого єдиного платника податків [3, с. 407-408], в якого виникає комплекс податкових обов'язків, поряд з організаціями можуть виступати їх відокремлені підрозділи, філіали, об'єднання юридичних осіб (наприклад, консолідована група платників податків). Отже, організація у податковому праві може виступати представником як владної, так і зобов'язаної сторони правовідносин. У той же час виконання податкового обов'язку можливе як безпосередньо, так і через дуже специфічного учасника – податкового агента (юридична або фізична особа, на яку відповідно до акта податкового законодавства покладаються обов'язки з обчислення, утримання і перерахування у відповідний бюджет податків з платника).

Р.О. Сергієнко зазначає, що специфіка податково-правового статусу організації – податкового агента – виявляється в тому, що податковий агент виступає представником держави, реалізуючи частину державного суверенітету, а саме право держави стягувати податки [4, с. 210]. У зв'язку з цим важливо чітко розмежувати державні юридичні особи, які фінансуються виключно за рахунок коштів державного бюджету і здійснюють діяльність, не пов'язану з отриманням доходу, і ті, що витрачають грошові кошти на однозначно визначені державою цілі. Такі підприємства часто називають бюджетними [3, с. 411-412].

Податковий обов'язок у таких підприємств може виникнути тільки в разі здійснення діяльності, не пов'язаної з основною, пов'язаною з отриманням доходу. Державні юридичні особи, які поєднують бюджетне фінансування з отриманням доходів від інших видів діяльності (не пов'язаних з їх цільовим призначенням), будуть виступати учасниками податкових правовідносин у цій відповідній частині відносин [5, с. 147]. При сплаті податків і зборів юридичними особами, які створені на державній власності, зміни власника коштів не відбувається: і до сплати податків, і після власником грошових коштів залишається держава, кошти тільки змінили форму, перемістилися з одних рахунків органів державного казначейства на інші.

Учасників податкових відносин можна диференціювати на такі види: а) індивідуальні суб'єкти; б) колективні суб'єкти; в) громадські утворення. До колективних суб'єктів податкового права також відносять державні (місцеві) органи влади. Р.О. Сергієнко зауважує, що відмінність організації як суб'єкта податкового права від державних (місцевих) органів полягає у тому, що, по-перше, організації і державні (місцеві) органи влади мають різні цілі створення і діяльності. Цілями створення організації є: централізація капіталів, обмеження підприємницького ризику, оформлення, здійснення і захист колективних інтересів, інші цілі. Державні (місцеві) органи створюються з метою реалізації завдань і функцій держави й органів місцевого самоврядування. По-друге, органи держави (місцевого самоврядування) як суб'єкти податкового права відрізняються від організацій наявністю юридично-владних повноважень у відповідній галузі суспільних відносин [5, с. 138-139].

Певною особливістю відрізняється податковий статус іноземних організацій. Стосовно них існує обмежена податкова юрисдикція, відповідно їх обов'язки зі сплати податків пов'язуються лише з тими об'єктами оподаткування, які отримуються із діяльності та джерел на території відповідної держави. Особливість податкових відносин за участю нерезидентів полягає в тому, що їх регулювання ґрунтується на нормах міжнародного податкового права. Компетенція держав щодо їх оподаткування визначається відповідними угодами про уникнення подвійного оподаткування [6, с. 121]. М.П. Кучерявенко вважає, що в основі виникнення податкових обов'язків у організації – платника податку лежить не принцип національної належності організації, а їх диференціація на резидентів і нерезидентів [7, с. 58]. Критерій резидентства передбачає, що всі резиденти даної країни підлягають в ній оподаткуванню стосовно всіх своїх доходів, отриманих як на території цієї країни, так і за її межами, а нерезиденти – тільки стосовно доходів, отриманих із джерел цієї країни. При такому застосуванні критерію резидентства щодо резидентів зазвичай кажуть, що вони несуть необмежену (повну) податкову відповідальність, а нерезиденти – обмежену податкову відповідальність [8, с. 26]. При оподаткуванні резидентів враховують усі види їх доходів – як отриманих на території України, так і їх джерел, які перебувають за її межами, а нерезиденти є платниками тільки за місцем отримання доходів в Україні.

Визначення податкового резидента є однією з найбільш принципових категорій у подат-



ково-правовому регулюванні. З метою справляння податків та зборів це є найважливішою ознакою, з якою пов'язується підстава справляння податків чи зборів. Ознака громадянства може використовуватись як додаткова, факультативна, тоді як принцип нерезидентства виступає вихідним щодо визначення як податкового обов'язку в цілому, так і податкового зобов'язання як суми коштів, що підлягає сплаті. У цьому підпункті визначено три різновиди осіб, які розглядаються податковим законодавством в якості резидентів. Традиційно до податкових резидентів віднесено юридичних осіб та їх відокремлені підрозділи. У той же час підхід законодавця до визначення цього виду резидентів змінився. Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 № 334/94-ВР до резидентів віднесено юридичних осіб та суб'єктів господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території. Згідно з чинною редакцією Податкового кодексу змінилася територіальна ознака резидентства, тобто такі особи мають право здійснювати свою діяльність не лише на території України, але і за її межами. Збереглася вказівка на те, що така діяльність має здійснюватись виключно відповідно до законодавства України. Відмовились у Податковому кодексі і від посилання на суб'єктів, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо). Замість цього йдеться про відокремлений підрозділ, визначення якого надано у ст. 14 цього акта. Визначення наступного різновиду податкового резидента – фізичної особи – резидента базувалося на положенні п.п. 1.20.1. п. 1.20 ст. 1 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 № 889-IV. Зміни, які запропоновані цим підпунктом, є принципово хибними. Так, фізичними особами-резидентами вважаються особи, які є громадянами України. Але принцип громадянства в режимі оподаткування не є суттєвим; з цією метою головне визначити, який час протягом відповідного періоду (найчастіше йдеться про календарний рік) особа перебувала на території держави, яка визначає її резидентом. Таким терміном майже завжди визначено 183 календарних дні. Виходячи з цього, фізична особа є резидентом, якщо вона перебуває на території держави більше вказаного терміну, якщо менше – то вона має виконувати податковий обов'язок, реалізуючи права та обов'язки нерезидента. Громадяни України, не втрачаючи громадянства, можуть знаходитись більшу частину року за межами України, сплачувати податки відповідній державі, а в Україні виконувати обов'язки стосовно доходів із тих джерел, які знаходяться в Україні, або в режимі міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування. На сьогодні законодавець пов'язує термін у 183 дні лише з визначенням резидентства для іноземців. Саме тому підхід Закону країни «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 № 889-IV в цьому аспекті вважається більш виваженим та точним. Наступним видом резидента цим підпунктом визначені дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет. Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 № 334/94-ВР як резидентів визначено дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також філії і представництва підприємств та організацій України за кордоном, що не здійснюють господарської діяльності. Тобто в чинній редакції зникла вказівка на те, що такі особи не здійснюють господарської діяльності, із чого можна зробити висновок про надання їм цієї можливості. Дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном належать до специфічного типу резидентства. Якщо юридичні та фізичні особи можуть знаходитись та здійснювати діяльність як на території України, так і за її межами, то цей різновид податкового резидента діє виключно за межами території України. Таким чином, розмежування на резидентів і нерезидентів здійснюється на підставі трьох принципів: 1) постійне місце знаходження на території держави (найчастіше вживаний критерій – 183 дні); 2) джерела отриманих доходів; 3) межі податкової відповідальності (обов'язку) – повна або обмежена [9, с. 79]. У свою чергу, критерій територіальності, навпаки, встановлює, що оподаткуванню в такій країні підлягають тільки доходи, отримані на її території, а будь-які доходи, отримані за кордоном, звільняються від податків у цій країні. В основі цього критерію лежить національна належність джерела оподаткованого доходу [8, с. 26].

Крім класифікації за принципом резидентства організацію – платника податку можна визначити також за іншими критеріями. С.Г. Пепеляев здійснює поділ юридичних осіб за органі-



заційно-правовою формою організації, яка має суттєвий вплив на порядок та розміри оподаткування, та формою власності [10, с. 18]. М.П. Кучерявенко виділяє такі критерії: 1) залежно від джерела фінансування – бюджетні і небюджетні, що фінансуються за рахунок власних і/чи залучених коштів; 2) залежно від галузевої належності – на сільськогосподарські, промислові, торгіві; 3) залежно від цільової спрямованості діяльності – на прибуткові та неприбуткові [7, с. 59-60]. Усі зазначені принципи (поділи, критерії) притаманні організаціям – платникам податку. А.В. Брызгалін вказує, що податкове законодавство ніяких визначень «територіальної відокремленості» не надає. Однак враховуючи, що постановка на облік здійснюється для цілей податкового контролю, можна зробити висновок: підрозділ є територіально відокремленим від організації – платника податку в тому разі, якщо він перебуває на території, де податковий облік і податковий контроль здійснює інший податковий орган, ніж той, в якому організація – платник податку вже перебуває на обліку [11, с. 73].

Певною новиною в податковому регулюванні виглядає об'єднання декількох юридичних осіб в якості єдиного учасника податкових відносин. На сьогодні і в науці, і в законодавстві це явище отримало назву консолідованого платника податку. Якщо в Російській Федерації це утворення вже набуло певного розвитку, то в Україні воно лише розпочинається. Сукупність платників податків, що виступають як єдиний платник, являють собою консолідовану групу платників. Слід урахувати, що поки об'єднання в режимі консолідованої групи стосується лише юридичних осіб. Таке об'єднання може здійснюватись в двох видах: 1) дозвільна – консолідація, заснована на спеціальному дозволі компетентного органу із суворими обмеженнями щодо входження до складу консолідованої групи; 2) примусова – консолідація, заснована на вимозі до групи підприємств виступати сумісно як єдиний платник податку за певних умов [12, с. 21-25]. Утворення консолідованої групи платників податку не означає створення нового підприємства, а лише виділяє консолідовану групу як єдиного платника. Консолідована група платників податків – це створене і зареєстроване відповідно до національного законодавства об'єднання підприємств і організацій, що виступає як єдиний платник податку щодо одного чи кількох податків [7, с. 65], що може бути створена лише на підставі договору між її учасниками, але лише у тому випадку, коли цими учасниками (підприємства, організації) є податкові резиденти.

Список використаної літератури:

1. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М., 1955.
2. Виницкий Д.В. Субъекты налогового права. – М., 2000.
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. – Х., 2004. – Т. II: Введение в теорию налогового права.
4. Якушев А.О. Эффективность налогово-правового регулирования деятельности организаций. – М., 2004.
5. Алексеев С.С. Общая теория права: В 2 т. – М., 1982. – Т. II.
6. Кучеров И.И. Международное налоговое право (академический курс): Учеб. – М., 2007.
7. Податкове право: Навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін.; За ред. М.П. Кучерявенка. – К., 2003.
8. Шахмаметьев А.А. Международное налогообложение и международное право налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи // Финансовое право. – 2006. – № 3. – С. 24-30.
9. Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. – Х., 1997.
10. Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. – М., 1995.
11. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Виды налоговых правонарушений: теория и практика применения / Под ред. А.В. Брызгалина. – Екатеринбург, 2004.
12. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Х., 1997.

Надійшла до редакції 21.12.2011

