

МАРИНЧАК Є. С.,
кандидат юридичних наук,
юрист

УДК 347.73

ПРОБЛЕМАТИКА ВИЗНАЧЕННЯ РЕЗИДЕНТСЬКОГО СТАТУСУ ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ ЗА ДОПОМОГОЮ ЕЛЕКТРОННОГО КАБІНЕТУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

У статті досліджена проблематика визначення правового статусу резидентів за допомогою електронного кабінету платника податків. Проаналізовано практичну реалізацію взаємодії між платником податків та фіскальною службою провідних держав світу. Запропоновані шляхи запровадження електронного кабінету платника податків із можливістю самостійного визначення платником податків його резидентського статусу.

Ключові слова: *правовий статус, податкові резиденти, електронний кабінет платника податків, електронне врядування.*

В статье исследована проблематика определения правового статуса резидентов с помощью электронного кабинета налогоплательщика. Проанализирована практическая реализация взаимодействия между налогоплательщиком и фискальной службой ведущих государств мира. Предложены пути внедрения электронного кабинета налогоплательщика с возможностью самостоятельного определения налогоплательщиком его резидентского статуса.

Ключевые слова: *правовой статус, налоговые резиденты, электронный кабинет налогоплательщика, электронное правительство.*

The author researches the dimension of determining of a legal status of residents-taxpayers in personal tax account. The author analysed practical realization of interaction between the taxpayer and the fiscal services of the world's leading states. He proposed ways of realization of the personal tax account with different ways of determining by the taxpayer of its resident status.

Key words: *legal status, tax residents, personal tax account, e-government.*

Вступ. Проблематиці електронного адміністрування податків приділяють значну увагу як науковці, так і юристи-практики у сфері оподаткування. Останніми роками схвалено стратегію, концепцію та план дій з упровадження електронного урядування в державі, частиною якого є електронний кабінет платника податків. Але практична реалізація нормативних положень відбувається вкрай повільно та не враховує низки актуальних проблемних питань, які могли б бути вирішені за допомогою електронної взаємодії між платником податків і фіскальною службою. Однією з таких проблем є визначення резидентського статусу платника податку. Адже саме від правильного та своєчасного його визначення залежить обсяг податкових надходжень до централізованих фондів коштів.

Проблематику електронної взаємодії між платниками податків та органами державної фіскальної служби безпосередньо досліджували: А.А. Барікова, Л.О. Матвейчук, О.О. Молдован, В.В. Пилипів, В.І. Тарангул, О.Г. Трофименко, Е.Г. Трофименко й інші. Питання електронного адміністрування податків на науковому рівні також розглядали представники доктрини фінансового права, як-от: Л.К. Воронова, Д.О. Гетьманцев, Н.Л. Губерська, С.Т. Кадькаленко, М.П. Кучерявенко, О.А. Лукашев, Н.Ю. Пришва, З.І. Перощук та інші.



Постановка завдання. Метою статті є дослідження проблематики визначення резидентського статусу платників податку на доходи фізичних осіб через електронний кабінет платника податків і порівняльно-практичний аналіз такої взаємодії в провідних державах світу.

Результати дослідження. Актуальність запровадження електронного урядування в Україні зумовлюється необхідністю створенням умов для зменшення фінансових ресурсів і часу, необхідного для надання публічних послуг загалом та ефективного адміністрування податків зокрема. Сучасний документообіг – це електронно-цифрова взаємодія між фізичними, юридичними особами, з одного боку, суб'єктами владних повноважень, з іншого. Електронне урядування – це форма організації державного управління, яка сприяє підвищенню ефективності, відкритості та прозорості діяльності органів державної влади й органів місцевого самоврядування з використанням інформаційно-телекомунікаційних технологій для формування нового типу держави, орієнтованої на задоволення потреб громадян [1]. Поняття «е-держава» варто розглядати як своєрідний об'єднувальний змістовний центр, навколо якого функціують як додаткові складники такі неолексеми та феномени: «е-демократія» (демократія інформаційного суспільства в умовах розвинутої е-держави); «е-урядування» (система органів виконавчої влади в е-державі), «е-парламент» (особливості функціонування вищого органу законодавчої влади в е-державі), «е-вибори», «е-плебісцит» та «електронна петиція» (розкривають функціонально-процесуальні аспекти діяльності е-держави та її взаємозв'язку як із традиційним, так і з мережевим громадянським суспільством). Чи не базовим принципом функціонування е-держави є принцип транспарентної комунікації [2]. Трансформаційний шлях, який пропонується в межах Концепції розвитку електронного урядування в Україні, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 вересня 2017 р. № 649-р, має революційний характер і робить акцент на посиленні функціональних можливостей електронного урядування та зниженні витрат органів влади на реалізацію владних повноважень шляхом застосування сучасних інноваційних підходів, методологій та технологій [1]. Так, інструменти електронного урядування можуть сприяти встановленню демократичної процедури взаємодії влади та громадськості, задоволенню потреб та інтересів громадського суспільства, забезпеченню економічного розвитку як на світовому, так і на внутрішньому ринку кожної конкретної країни [3].

Безпосередня проблематика даного дослідження полягає в тому, що за наявності сучасних способів взаємодії між платником податків і фіскальною службою відсутні механізми самостійного визначення резидентського статусу фізичними особами. На цю проблематику можна подивитися одразу у двох площинах. Перша площина – бюрократичне навантаження фізичних осіб різноманітними податковими формальностями (бланки, форми, довідки, заяви, листування, черги в кабінети тощо), що фактично непотрібно фізичним особам і фіскальній службі, оскільки в перших відсутнє бажання це робити (витрати часу, потребує спеціальних знань, наявності документів, що підтверджують особистість та певні факти тощо), а в других недостатньо співробітників та бюджетного фінансування для прийняття й опрацювання мільйонів паперових документів щороку. Варто згадати закріплені пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України принцип економічності оподаткування, відповідно до якого витрати на адміністрування податків мають бути незначними для витрат державного бюджету [4]. Якщо виходити з того, що надмірне податкове навантаження, у частині адміністрування податків, негативно впливає як на правомірну поведінку платників податків (податкових агентів), так і на належне виконання власних функцій органами державної фіскальної служби України, то відсутність у законодавчому просторі податкових формальностей є правильною. Друга площина дозволяє подивитися на цю проблему під іншим кутом зору. У публічно-правових відносинах діє принцип правомірності, тобто суб'єкт владних повноважень повинен довести неправомірність діянь фізичної особи. Тому все ж таки потребує урегулювання механізм самостійного визначення платниками податків власної резидентності. Це дасть змогу фізичним особам офіційно повідомити органи фіскальної служби про свій резидентський статус – межі поширення персональної юрисдикції держави, а держава, в особі фіскальної служби, зможе відстежувати правомірність само-



стійного визначення резидентського статусу особи та, за необхідності, вчиняти дії, у межах своєї компетенції. Ці два погляди на одну проблему є антагоністичними. Однак у сучасному світі вони можуть бути легко поєднані між собою з одночасним врахуванням інтересів як фізичних осіб-платників податків, так і органів фіскальної служби. Саме тому необхідно запровадити в державі електронні технології взаємодії між фізичними особами-платниками податків і державою.

Надання звітності в електронному вигляді сьогодні дозволяє раціонально використувати й економити робочий час, позбавляє необхідності додаткового візиту до податкової служби, дозволяє перевіряти документи на наявність помилок і надає можливість користування сервісом «Електронний кабінет платника податків» [5]. Варто зауважити, що на даний час фіскальна служба в «напівелектронному» урядуванні може за заявою особи підтвердити статус податкового резидента України. Це можна реалізувати шляхом ознайомлення з інформаційною картою на веб-сайті Державної фіскальної служби України (<http://sfs.gov.ua/diyalnist/-admin-poslugi/>), написання заяви в довільній формі, її подачі до відповідного центру обслуговування платників податків та отримання за 10 робочих днів підтвердження статусу.

У сучасному світі електронне урядування в поєднанні зі статусом резидентів держави запроваджене, зокрема, в Естонській Республіці. Адже саме інструменти е-урядування здатні забезпечити значне покращення якості обслуговування фізичних і юридичних осіб, підвищення відкритості, прозорості й ефективності діяльності органів державної влади й органів місцевого самоврядування. Крім того, запровадження електронного урядування є базовою передумовою для розбудови ефективних цифрової економіки і цифрового ринку та його подальшої інтеграції до єдиного цифрового ринку Європейського Союзу (далі – ЄС) [1]. Як зазначає А.А. Барікова, в Естонії розвинена практика застосування єдиної юрисдикції щодо транзакцій у межах розподіленої бази даних, яка реалізується в криптовалюти, запроваджено електронне громадянство (e-Residency), зокрема, державні нотаріуси надають послуги в електронному вигляді [3, с. 121]. Наприклад, у Швейцарській Конфедерації запроваджена концепція до 2020 р. на створення електронного посвідчення особи, що дасть змогу на всіх інституційних рівнях повідомляти електронним шляхом, зокрема, про зміну місця проживання. В Україні, у зв'язку із введенням біометричних паспортів, також слушною здається ідея дистанційного забезпечення реалізації компетенції публічної адміністрації – сплати податків резидентами та нерезидентами України [3, с. 122].

Зв'язок між державою та населенням (платниками податків) дає змогу легімітизувати дії суб'єктів владних повноважень. Так, у Великобританії 2006 р. опублікований проект нового закону про прибутковий податок (Income Tax Act) та розміщений разом із пояснювальними записками на спеціально створеному веб-сайті “Tax Law Rewrite” [6]. Кожен підданий королеви та кожен член суспільства заздалегідь міг ознайомитися з положеннями законопроекту та висловити свої зауваження, пропозиції до нього в онлайн-режимі.

Варто зазначити, що в більшості розвинених держав світу (Солучені Штати Америки (далі – США), Великобританія, Німеччина, Австрія, Франція) вже створена достатня правова база для надання електронних державних послуг. У результаті, до 50% громадян і 75% організацій Євросоюзу користуються сервісами електронного урядування. У США понад 55% платників податків подають податкові декларації за допомогою веб-сервісів. А всього в США та країнах ЄС послугами електронного урядування регулярно користується понад 50 млн. осіб [7].

Загалом, у провідних державах світу зв'язок громадянин – держава впроваджений у всіх можливих формах, зокрема в онлайн-режимі. Оподаткування не є винятком. Так, одним з яскравих прикладів є сервіс “PAYE”, що використовується фіскальною службою Великобританії та є однією з частин електронного урядування. Даний сервіс працює через веб-інтерфейс як онлайн-платформа (<https://www.gov.uk/payee-online>) та як програмне забезпечення (“PAYE Tools”), що можна безкоштовно завантажити із сайту електронного урядування Великобританії за адресою <https://www.gov.uk/basic-payee-tools>. Якщо стисло охарактеризувати цей сервіс, то можна сказати, що він призначений для онлайн-взаємодії між фіскальною



службою та податковим агентом (роботодавцем) для відправлення звітів щодо заробітної плати (доходів працівників); доступу до податкових кодів та іншої інформації про співробітників; оскаржування рішень, дій, бездіяльності фіскальної служби; отримання сповіщення від фіскальної служби в разі пропуску строку направлення податкової звітності тощо. Система працює за податковими кодами платників податку, які містять інформацію про суму, що підлягає утриманню. Податковий код щороку присвоюється окремо кожному платнику податку та складається із цифр, що містять інформацію про його оподатковуваний дохід, та літер, які вказують на види податків (пільг), які сплачує дана особа. Наприклад, літера “M” – це пільга або знижка в розмірі 10%, яку отримав платник податку від свого цивільного партнера (чоловіка або дружини); літера “N” – це пільга або знижка в розмірі 10%, яку платник податку перевів своєму партнерові (чоловіку або дружині); літери “BR” – всі доходи від роботи або пенсії, оподатковуються в розмірі 20% від базової ставки; літери “NT” – особа не платить податків з якихось доходів; літера та цифра “D0” використовується тоді, коли весь дохід платника оподатковується за підвищеною ставкою – 40%, окрім неоподаткованого мінімуму (зазвичай застосовується до доходів з іншої роботи або пенсії).

Платник податку може отримати інформацію про свій податковий код із таких джерел: платіжної відомості від роботодавця або пенсійного постачальника – відповідної спеціальної установи; форми № P45 від роботодавця в разі звільнення з роботи; форми № P60 від роботодавця наприкінці кожного податкового року; у системі PAYE Coding Notice та за допомогою онлайн-сервісу самообслуговування (HMRC’s Self Assessment) [8]. Доречно зауважити, що фіскальна служба забезпечує онлайн-консультування та підтримку податкових агентів, проводить електронні зустрічі, вебінари, пропонує електронне навчання та відеокурси з усіх питань оподаткування [9]. На державному рівні створена можливість безкоштовного навчання на онлайн-курсах для уникнення розбіжностей у податковій звітності та процедури оскарження рішень фіскальної служби [10].

Також впроваджена можливість створення особистого облікового запису платника податку “Personal tax account”, що дозволяє вести податковий облік у системі фіскальної служби Великобританії. Отже, якщо платник податку є самозайнятою особою або має великий дохід, то він може самостійно сплачувати прибутковий податок та національні страхові внески шляхом реєстрації в системі самообслуговування, щорічно подавати відповідні податкової декларації. Вхід і реєстрація здійснюються за відповідною веб-адресою [11]. У цьому сервісі є досить цікава функція “Check your Income Tax for the current year”, яка дозволяє як відстежувати, наприклад, власні джерела доходів, сплату податків податковими агентами тощо, так і коригувати цю інформацію. Також є можливість ознайомлення зі сплатою податків за попередні податкові періоди та прогнозування податкових зобов’язань поточного податкового року. Сервіс, що є частиною електронного урядування Великобританії та стосується тематики дослідження, має назву “Tax residence indicator”, працює в онлайн-режимі [12]. За допомогою цього сервісу можна встановити свій резидентський статус платника податку на доходи. До того ж у вільному доступі є можливість подивитися відеозаписи з вебінарів щодо податкового законодавства та змін до нього в частині резидентського статусу особи, зокрема: “Watch this meeting from 8 April 2016 covering NON-UK domicile reforms” [13]; “Watch this meeting from 7 October 2016 on Statutory Residence Test – Split Year Treatment Cases 1–3” [14]; “Watch this meeting from 14 October 2016 on Double Taxation for Individuals: Dual Residence” [15].

Електронне урядування Великобританії спрямоване на забезпечення дотримання прав, свобод та інтересів платників податків. Наприклад, фіскальні нерезиденти Великобританії, щоб мати можливість отримати податкові пільги або будь-яке повернення податку, повинні повідомити фіскальну службу Великобританії шляхом використання облікового запису в електронному урядуванні “Government Gateway account?” та заповнити електронну форму “Income Tax: leaving the UK – getting your tax right (P85)” [16]. За допомогою цього ж сервісу можна отримати Сертифікат резидента Великобританії. У цьому контексті варто звернути увагу на Директиву Ради ЄС від 3 червня 2003 р. № 2003/48 про оподаткування доходів від заощаджень



у вигляді процентних платежів (із правками, внесеними відповідно до положень Директиви Ради ЄС від 26 травня 2004 р. № 2004/66 та рішення Ради ЄС від 19 липня 2004 р. № 2004/587), у ч. 2 ст. 13 якої зазначено, що на прохання бенефіціара компетентний орган держави-члена його проживання з метою оподаткування видає довідку із зазначенням: (А) найменування, адреси та податкового чи іншого ідентифікаційного номеру або, за відсутності такого, дати та місця народження вигодонабувача; (Б) найменування й адреси платіжного агента; (С) номера рахунку фактичного власника. Такий сертифікат дійсний на термін, що не перевищує трьох років, та надається кожному вигодонабувачу, який звернувся до відповідного органу за ним, протягом двох місяців після такого звернення [17]. Цей нормативно-правовий акт стосується оподаткування резидентів держав-членів Європейського Союзу податком на прибуток із пасивних доходів. Отже, по-перше, на нормативно-правовому рівні можна врегулювати онлайн-взаємодію держави (фіскальної служби) та населення (платників податків), по-друге за допомогою веб-сервісів реально забезпечити належні умови для обчислення, утримання, сплати податків та подання відповідної звітності.

Висновки. Модернізація державного управління передбачає податкову реформу, метою якої є побудова податкової системи, що є простою, економічно справедливою, з мінімальним витрачанням часу на розрахунок і сплату податків та створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення державного бюджету України і місцевих бюджетів [18]. Отже, на правозастосовчому рівні для оптимізації взаємодії платників податків та фіскальних органів доречним є запровадження реально діючого електронного кабінету платника податків в Україні як частини електронного урядування в державі. Саме такий підхід надасть змогу фіскальній службі здійснювати автоматизований оперативний контроль на рівні програмного забезпечення повноти та своєчасності сплати обов'язкових платежів. У процесі переходу від фіскальної моделі роботи до сервісної для органів державної податкової служби велике значення має налагодження партнерських відносин із платниками податків, визначення ефективного механізму взаємодії зазначених органів та платників податків у режимі реального часу [19]. Розвиток електронного документообігу забезпечить підвищення оперативності й ефективності у вирішенні поставлених перед органами влади задач у розрізі роботи з документами завдяки прискоренню й та оптимізації внутрішніх процесів діловодства, посилення виконавської дисципліни та відповідного поточного контролю за нею, зміцнення інформаційно-аналітичної підтримки ухвалення управлінських рішень, підвищення відкритості та прозорості діяльності цих органів [1]. У свою чергу, фізичні особи зможуть повідомляти про свій резидентський статус і сплачувати податки без надскладних процедур, з будь-якої частини світу.

Список використаних джерел:

1. Концепція розвитку електронного урядування в Україні: розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 вересня 2017 р. № 649-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/649-2017-%D1%80>.
2. Бульбенюк С.С., Манелюк Ю.М. Провідні напрями змін політологічного дискурсу на етапі розгортання «п'ятої інформаційної революції». URL: <http://enpuir.npu.edu.ua/bitstream/123456789/19575/1/Bulbeniuk%2c%20S.%2c%20Maneliuk%2c%20Y..pdf>.
3. Барікова А.А. Електронна держава: нова ефективність урядування: монографія. К. : Юрінком-Інтер, 2016. 224 с.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI, зі зм. і доп. станом на 10 вересня 2015 р. Офіційний вісник України. 2010. Т. 1. № 92. С. 9.
5. Електронна звітність. URL: <http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/print-228301.html>.
6. Tax Law Rewrite Project. URL: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/rewrite/index.htm>.
7. Бакалинський О.О., Богданов О.М., Мохор В.В. Актуальні проблеми реалізації ідей електронного урядування. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/29653/20-balakinskiy.pdf>.



8. HMRC services: sign in or register. URL: <https://www.gov.uk/log-in-register-hmrc-online-services>.
9. Help and support from HM Revenue and Customs (HMRC) for tax agents and advisers. URL: <https://www.gov.uk/government/news/webinars-e-learning-and-videos-if-youre-a-tax-agent-or-adviser>.
10. Resolving disputes – reviews and appeals. URL: http://www.hmrc.gov.uk/courses/Learning_Together/Resolv_disp/HTML/Resolv_disp_menu.html.
11. Personal tax account. URL: <https://www.tax.service.gov.uk/gg/sign-in?continue=%2Fpersonal-account%2Fdo-uplift%3FredirectUrl%3D%252Fpersonal-account&accountType=individual&origin=PERTAX>.
12. Check your residence status. URL: <http://tools.hmrc.gov.uk/rift/screen/SRT+-+Combined/en-GB/summary?user=guest>.
13. Watch this meeting from 8 April 2016 covering NON-UK domicile reforms. URL: <https://attendee.gotowebinar.com/recording/5552531895148168707>.
14. Watch this meeting from 7 October 2016 on Statutory Residence Test – Split Year Treatment Cases 1–3. URL: <https://attendee.gotowebinar.com/recording/3300368147034514436>.
15. Watch this meeting from 14 October 2016 on Double Taxation for Individuals: Dual Residence. URL: <https://attendee.gotowebinar.com/recording/2232824820029384962>.
16. Income Tax: leaving the UK – getting your tax right (P85). URL: <https://www.gov.uk/government/publications/income-tax-leaving-the-uk-getting-your-tax-right-p85>.
17. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, as amended by Council Directive 2004/66/EC of 26 April 2004 and Council Decision 2004/587/EC of 19 July 2004. URL: <https://www.gov.uk/guidance/european-directive-on-the-taxation-of-savings>.
18. Стратегія сталого розвитку «Україна-2020»: Указ Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.
19. Концепція створення електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків»: розпорядження Кабінету Міністрів України від 5 грудня 2012 р. № 1007-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1007-2012-%D1%80>.

