

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/apdp.v99.2023.12>*В. І. Лабадін, Е. С. Дмитренко*

ОСОБЛИВОСТІ ВИНИКНЕННЯ ПРАВОВІДНОСИН ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННИХ ПОСЛУГ ЗА УЧАСТЮ НЕРЕЗИДЕНТА – ПЛАТНИКА ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Постановка проблеми. Питання податкових правовідносин є одним з основоположних для податкового права. Це обумовлює актуальність дослідження як питання сутності податкових правовідносин, так і суміжних питань, зокрема підстав їх виникнення. Особливої актуальності це питання набуває щодо таких правовідносин за участі нерезидента як платника податку на додану вартість (далі – ПДВ), оскільки відповідне правове регулювання, яким запроваджено механізм стягнення ПДВ з нерезидентів як самостійних платників податку, було прийняте у 2021 році та почало діяти у 2022 році, тобто є порівняно новим.

Огляд останніх публікацій. Питання підстав виникнення податкових правовідносин вивчали такі дослідники, як М. П. Кучерявенко, О. О. Мамалуй, І. Самсін, І. В. Скороход, В. І. Теремецький, Н. С. Хатнюк та інші. Водночас питання особливостей виникнення податкових правовідносин за участю нерезидента як платника ПДВ ще не було ретельно досліджене і потребує наукової розробки.

Мета статті. Метою статті є дослідження особливостей виникнення правовідносин щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента як платника ПДВ.

Виклад основного матеріалу. Зважаючи на загальні положення теорії права, при дослідженні питання виникнення правовідносин центральною категорією є юридичний факт як підстава їх виникнення. Водночас такі підстави виникнення можуть мати законодавчі та практичні особливості, обумовлені галуззю права, основним методом правового регулювання правовідносин, змістом конкретних правовідносин тощо.

Вважаємо доцільним у зв'язку із зазначеним навести позицію І. В. Скороход, яка вказує, що податкові правовідносини, маючи галузеву специфіку правового регулювання, є різновидом правових відносин і за своєю природою є аналогічними іншим правовідносинам. Це свідчить про те, що норми, які регулюють податкові правовідносини, відповідають загальним юридичним закономірностям, є невіддільною частиною правової системи. Як і будь-який інший вид правовідносин, податкові правовідносини виникають, припиняються або змінюються лише на основі тих норм, які породжують ці правовідносини [1, с. 136].

Тому, на наш погляд, при дослідженні особливостей виникнення податкових правовідносин за участі нерезидента – платника ПДВ доцільно насамперед виходити з доктринальних напрацювань науки податкового права щодо підстав виникнення податкових правовідносин, які у свою чергу базуються на загальних положеннях теорії права, та надалі визначити особливості, притаманні саме досліджуваному виду правовідносин.

Характеризуючи податкові правовідносини, В. І. Теремецький вказує, що будучи різновидом суспільних відносин, податкові правовідносини мають всі ознаки останніх. Ці ознаки властиві всім галузям права, тому вони є загальними. Зокрема, підставою виникнення, зміни або припинення правовідносин є юридичний факт [2, с. 30].

Як зазначає М. П. Кучерявенко, податкові правовідносини виникають, змінюються, припиняються і реалізуються на підставі певного комплексу різноманітних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких передбачає розвиток правовідносин. При цьому юридичний факт визначається як конкретна життєва обставина, з якою норми права пов'язують появу, зміну чи припинення податкових правовідносин. Вони являють собою: по-перше, факти реальної дійсності; по-друге, факти, передбачені нормами податкового права; по-третє, спричиняють певні юридичні наслідки [3, с. 15–16].

Досліджуючи юридичний факт як підставу виникнення податкових правовідносин, Н. С. Хатнюк вказує, що для виникнення податкових правовідносин, крім юридичного факту, необхідна наявність також двох підстав: 1) норми права, яка встановлює ідеальну форму правовідносин, та в положеннях якої містяться вказівки на ці юридичні факти; і 2) податкової правосуб'єктності учасників цих відносин, через відсутність якої жодні права й обов'язки не можуть бути реалізовані. За наявності норми права, яка встановлює той чи інший сценарій розвитку податкових правовідносин, юридичний факт є саме тією підставою, яка втілює ці приписи в реальну дійсність і займає проміжне місце між приписом загальної норми і перетворенням його в конкретні права та обов'язки, суб'єктів правовідносин наповнює певним реальним змістом [4, с. 109]. Подібне твердження Н. С. Хатнюк наводить у іншій праці, де вказує, що хоча в доктрині податкового права немає єдиного уніфікованого підходу до окреслення правових підстав виникнення податкових правовідносин, загальноприйнятою у наукових працях є позиція, відповідно до якої необхідною передумовою виникнення будь-яких правовідносин є наявність трьох факторів: 1) правосуб'єктності їх учасників, 2) норми права та 3) юридичного факту [5, с. 104]. При цьому авторка звертає увагу, що юридичні факти виступають певним кроком, який породжує появу податкових правовідносин. Податковий обов'язок щодо сплати податку впливає із ПКУ України, але виникає для чітко визначеного платника податків виходячи із наявності фактичних обставин, закріплених в правовій нормі [5, с. 108–109].

При дослідженні підстав виникнення, зміни та припинення податкових відносин О. О. Мамалуй вказує, що податкові відносини є специфічним різновидом суспільних відносин. Специфіка податкових відносин зумовлюється самим предметом правового регулювання – рухом публічних фінансів на стадії їх акумуляції у процесі виконання платниками податків свого обов'язку зі сплати загально-обов'язкових платежів податкового характеру та методом правового регулювання – імперативним методом (метод владних приписів). Підставою для виникнення, зміни або ж припинення податкових відносин є юридичні факти, вказівка на які набуває безпосередньої формалізації в рамках приписів податкового законодавства [6, с. 126].

При дослідженні питання підстав виникнення податкового зобов'язання за Податковим кодексом України І. Самсін погоджується з позицією М. П. Кучерявенка, що в основі виникнення податкових правовідносин лежать юридичні факти, на підставі яких податкове правовідношення виникає, триває, розвивається, поки новий юридичний факт його не змінить чи не припинить. Як приклад І. Самсін вказує, що юридичним фактом, який породжує правовідношення податкового зобов'язання, може бути отримання доходу, придбання майна, перетин товаром митного кордону України тощо [7, с. 184–185].

Отже, підсумовуючи наведене вище, погоджуємось, що підставою для виникнення податкових правовідносин є юридичний факт. Зміст такого юридичного факту має бути визначений у нормах законодавства. При цьому виникати податкові правовідносини можуть для особи, яка має відповідну правосуб'єктність.

Щодо визначення особливостей виникнення податкових правовідносин щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента – платника ПДВ насамперед варто визначити, у які саме податкові правовідносини вступає такий нерезидент.

Комплексний аналіз норм Податкового кодексу України (далі – ПК України), насамперед ст. 208-1 ПК України, засвідчив, що правовідносини за участю нерезидента – платника ПДВ виникають щодо оподаткування ПДВ електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, у разі постачання таких послуг фізичній особі, у тому числі фізичній особі - підприємцю, яку не зареєстровано як платника ПДВ, особою-нерезидентом, яка визначена пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України і яку зареєстровано як платника податку відповідно до п. 208-1.2 ст. 208-1 ПК України [8].

При цьому, відповідно до ст. 208-1 ПК України такий нерезидент зобов'язаний подати заяву про реєстрацію як платника податку, якщо за результатами попереднього календарного року загальна сума від здійснення ним операцій з постачання вказаним фізичним особам електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, сукупно перевищує суму, еквівалентну 1000000 гривень, яка обчислюється за офіційним курсом валюти України до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на 0 годин 1 січня відповідного року. Така заява подається до 31 березня включно відповідного календарного року, наступного за роком, у якому така особа-нерезидент досягла передбаченого у цьому пункті обсягу [8].

Натомість, відповідно до ст. 208-1 ПК України особа-нерезидент, яка не досягла передбаченого у цій статті ПК України обсягу, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, може подати заяву про реєстрацію як платника податку не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку звітнього (податкового) періоду, з якого така особа-нерезидент вважатиметься платником податку [8].

Крім цього, у цій же статті ПК України встановлено спосіб реалізації обов'язку (права) щодо подання заяви про реєстрацію платником податку – така заява подається в електронній формі через спеціальне порталне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, шляхом електронної ідентифікації. Також нормами податкового законодавства визначається перелік, форма і порядок

подання інших документів, окрім заяви про реєстрацію. На додаток у ст. 208-1 ПК України визначається, що форма заяви затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [8]. Така форма заяви про реєстрацію як платника ПДВ особи-нерезидента (Форма № 1-РОН) викладена у додатку 12 до Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 1130 від 14.11.2014 р. [9].

Аналізуючи наведені положення, зазначимо, що законодавцем чітко визначений юридичний факт, який обумовлює виникнення цих правовідносин. Таким юридичним фактом є здійснення особою-нерезидентом операцій з постачання електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, фізичній особі, у тому числі фізичній особі - підприємцю, яку не зареєстровано як платника ПДВ.

При цьому такі податкові правовідносини за участю нерезидента можуть виникати в імперативному порядку (обов'язково) або добровільно. В імперативному порядку правовідносини виникають, якщо особа-нерезидент здійснює постачання електронних послуг у визначеному ПК України обсязі – понад 1000000 гривень в календарному році, який визначається на підставі даних за попередній рік. Натомість добровільно можуть виникнути правовідносини, якщо нерезидент не перевищив вказаний обсяг постачань електронних послуг, однак бажає вступити у відповідні правовідносини з оподаткування операцій з постачання таких послуг ПДВ – у цьому разі нерезидент може подати відповідну заяву про реєстрацію платником ПДВ. Зауважимо, що для вступу у відповідні правовідносини заява має відповідати затвердженій уповноваженим органом формі та бути поданою у встановлений ПК України спосіб.

Якщо ж особа-нерезидент не зареєструвалася як платник ПДВ у випадках та порядку, передбачених ст. 208-1 ПК України, то відповідно до ст. 58-1 ПК України центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, уповноважений надіслати податкове повідомлення особі-нерезиденту, не зареєстрованій як платник ПДВ, до компетентного органу іноземної держави для інформування особи-нерезидента. Таке невиконання обов'язку щодо реєстрації нерезидента платником ПДВ відповідно до ст. 117 ПК України може слугувати підставою для накладення штрафу на таку особу-нерезидента у 30-кратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року [8]. Відповідна форма повідомлення особі-нерезиденту, яка також передбачає розрахунок штрафної санкції, затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових повідомлень особі-нерезиденту та розрахунків грошових зобов'язань» № 657 від 10.12.2021 р. [10]. Тобто, у цьому разі можуть виникати правовідносини, пов'язані з притягненням особи-нерезидента до відповідальності.

Таким чином, юридичний факт як підстава виникнення податкових правовідносин за участю нерезидента – платника ПДВ відрізняється від юридичного факту як підстави для виникнення податкових правовідносин з оподаткування ПДВ операцій, які здійснюються платником ПДВ – резидентом. Насамперед відмінним

є об'єкт оподаткування (для резидентів він не обмежується лише електронними послугами, а є значно ширшим), щодо якого виникають податкові правовідносини, порядок визначення обсягу операцій, при якому виникає обов'язок зареєструватися платником податку, форма і порядок подачі заяви і документів для реєстрації платником ПДВ. Це обумовлює наявність особливостей у виникненні податкових правовідносин щодо оподаткування ПДВ операцій за участю нерезидента – платника ПДВ.

Висновок. Отже, зважаючи на викладене, варто зауважити, що при дослідженні питання виникнення податкових правовідносин за участю нерезидента – платника ПДВ центральною категорією є юридичний факт, зміст якого визначається нормами ПК України. Особливість виникнення податкових правовідносин за участю нерезидента – платника ПДВ полягає у визначенні спеціального юридичного факту, який є підставою для їх виникнення саме за участю нерезидента. Для вступу у відповідні податкові правовідносини нерезидент повинен подати заяву про реєстрацію його платником податку у встановленій формі і у встановлений спосіб, які підлягають відмінному правовому регулюванню порівняно із платником ПДВ – резидентом. Невиконання цього обов'язку нерезидентом може призвести до виникнення податкових правовідносин щодо притягнення такого нерезидента до відповідальності відповідно до положень ПК України.

Література

1. Скороход І. В. Податкове право України як основний регулятор податкової діяльності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4, ч. 2. С. 135–138.
2. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія. Харків, 2012. 530 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/45022> (дата звернення: 26.07.2023).
3. Податкове право України: навчальний посібник / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2010. 256 с.
4. Хатнюк Н. С. Юридичний факт як підстава виникнення податкових правовідносин. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. Вип. 6. Т. 1. С. 107–111.
5. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення : монографія. Київ : «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.
6. Мамалуй О. О. Підстави виникнення, зміни та припинення податкових відносин. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Вип. 4 (29). Т. 2. С. 124–128.
7. Самсін І. Підстави виникнення податкового зобов'язання за Податковим кодексом України. *Вісник Академії правових наук України*. 2011. № 3 (66). С. 179–186.
8. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 26.07.2023).
9. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2014 р. № 1130. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14#Text> (дата звернення: 26.07.2023).
10. Про затвердження форм податкових повідомлень особі-нерезиденту та розрахунків грошових зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2021 р. № 657. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1679-21> (дата звернення: 26.07.2023).

Анотація

Лабідін В. І., Дмитренко Е. С. Особливості виникнення правовідносин щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента – платника податку на додану вартість. – Стаття.

Статтю присвячено дослідженню особливостей виникнення податкових правовідносин щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента – платника ПДВ.

Зазначається, що питання підстав виникнення податкових правовідносин широко досліджувалося у науковій літературі. Водночас, зважаючи на порівняну новизну правового регулювання щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента як платника ПДВ, набуває актуальності дослідження особливостей виникнення таких правовідносин. Доктринальною основою для проведеного дослідження є напрацювання представників науки податкового права, які у свою чергу базуються на загальних положеннях теорії права. Зокрема, при дослідженні поставленого в статті питання центральними категоріями є юридичний факт, норма права і податкова правосуб'єктність. Водночас враховуються особливості саме податкових правовідносин, обумовлених їх характером, методом правового регулювання та іншими ознаками.

Встановлено, що податкові правовідносини щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента – платника ПДВ виникають на підставі вчинення нерезидентами дій з постачання електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, фізичним особам, у тому числі фізичним особам – підприємцям, яких не зареєстровано як платників ПДВ. Для вступу у податкові правовідносини нерезидент повинен зареєструватися платником ПДВ шляхом подання відповідних заяви і документів у встановленій формі і у встановлений законом спосіб. Такі правовідносини можуть виникати у імперативному порядку або добровільно, залежно від обсягу електронних послуг у вартісному еквіваленті, які постачаються нерезидентом. Натомість, у разі порушення нерезидентом обов'язку щодо реєстрації платником ПДВ можуть виникати правовідносини щодо притягнення такого нерезидента до встановленої законом відповідальності у вигляді штрафу.

Особливість виникнення податкових правовідносин саме за участю нерезидента – платника ПДВ обумовлюється наявністю спеціального правового регулювання щодо підстав і порядку виникнення таких правовідносин. Таке правове регулювання відрізняється від правового регулювання, встановленого для нерезидента – платника ПДВ.

Ключові слова: податок на додану вартість, нерезидент, платник податку, оподаткування, податкові правовідносини.

Summary

Labadin V. I., Dmytrenko E. S. Peculiarities of the origination of relations with respect to taxation of electronic services with the participation of a non-resident – a value added tax payer. – Article.

The article is devoted to the study of the peculiarities of the origination of relations with respect to taxation of electronic services with the participation of a non-resident – a VAT payer.

It is noted that the issue of the grounds for the origination of tax relations has been widely studied in the scientific literature. At the same time, taking into account the relative novelty of the legal regulation regarding the taxation of electronic services with the participation of a non-resident as a VAT payer, the study of the peculiarities of the origination of such tax relations becomes relevant. The doctrinal basis for the conducted research is the scientific works of tax law, which in turn is based on the general provisions of the theory of law. In particular, in the study of the issue posed in the article, the central categories are juridical fact, law, and tax capacity. At the same time, the specifics of tax relations determined by their nature, method of legal regulation, and other features are taken into account.

It has been established that tax relations regarding the taxation of electronic services with the participation of a non-resident – a VAT payer arise on the basis of non-residents' actions, namely the supply of electronic services the place of supply of which is located in the customs territory of Ukraine, to individuals, including individuals – private entrepreneurs who are not registered as VAT payers. In order to enter into tax legal relations, a non-resident must register as a VAT payer by submitting an appropriate application and documents in the form and in the manner prescribed by law. Tax relations may arise in a mandatory or voluntary manner, depending on the volume of electronic services supplied by a non-resident. On the other hand, if a non-resident violates the obligation to register as a VAT payer, tax relations may arise to bring such a non-resident to legal liability in the form of a penalty.

The peculiarities of the origination of tax relations with the participation of a non-resident VAT payer are determined by the presence of special legal regulations regarding the grounds and procedure for the origination of such tax relations. This legal regulation differs from the legal regulation established for residents.

Key words: value added tax, non-resident, tax payer, taxation, tax relations.