

В. П. Жмудінський

кандидат юридичних наук, адвокат

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ, ПОВ'ЯЗАНІ З ОПОДАТКУВАННЯМ ФІЗИЧНИХ ОСІБ-ПІДПРИЄМЦІВ ЩОДО ВІДНОСИН ІЗ НЕРЕЗИДЕНТОМ

У статті розглянуто окремі проблемні питання, які стосуються оподаткування діяльності фізичних осіб-підприємців під час здійснення господарських операцій із нерезидентами. Доведено, що представляти інтереси нерезидентів на території України з передачі в оренду нерухомого майна, що належить фізичній особі-нерезиденту, можуть виключно фізичні особи-підприємці або юридичні особи-резиденти, основним видом діяльності яких є передача в оренду нерухомого майна. Громадяни України, які не є суб'єктами підприємницької діяльності, не можуть бути представниками нерезидентів на території України з передачі в оренду їхнього нерухомого майна. Взаємовідносини між фізичною особою-нерезидентом і резидентом із передачі в оренду нерухомого майна можуть здійснюватися на підставі договору доручення, укладеного відповідно до вимог цивільного законодавства України. Зазначено, що у відносинах із нерезидентами фізичні особи-підприємці-резиденти виступають податковим агентом стосовно доходів, які отримуються нерезидентом на території України, і зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати до бюджету податок із доходів фізичних осіб і військовий збір. При цьому оподатковуваним доходом для фізичної особи-підприємця в межах виконання договору доручення, укладеного з нерезидентом, повинна бути винагорода, яка отримується довірительом від повіреного за представництво його інтересів. Встановлено, що отримання фізичною особою-резидентом коштів від орендаря як орендна плата в сумі, що перевищує 1 млн. грн протягом одного року, не вважається операцією з постачання послуг і така операція не підлягає оподаткуванню ПДВ, оскільки такі кошти не є доходом фізичної особи і вона їх не отримує у власність. Аргументовано про недоцільність реєстрації фізичних осіб-підприємців платником податку на додану вартість у разі, якщо сума орендної плати від здачі в оренду нерухомого майна, що належить нерезиденту, отримується таким платником податків від орендаря відповідно до договору доручення, протягом останніх 12 календарних місяців перевищує 1 мільйон гривень.

Ключові слова: договір доручення, нерухоме майно, податок на додану вартість, оренда.

Постановка проблеми. Питанню оподаткування діяльності фізичних осіб-підприємців, пов'язаної з виплатою доходів нерезиденту, отриманих на території України, завжди приділялася особлива увага з боку контролюючих органів, адже від результатів такої діяльності залежить не тільки сплата податків до бюджету, але й перерахування за кордон валюти, отриманої від здійснення вказаної діяльності та здійснення контролю щодо дотримання порядку оподаткування нерезидентів.

При цьому для кожної країни характерний свій порядок оподаткування нерезидентів [1].

Одним із найпоширеніших джерел отримання доходу нерезидентом на території України є передача нерухомого майна, яке належить на праві власності такому нерезиденту в оренду суб'єктам господарювання – резидентам.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань оподаткування діяльності фізичних осіб-підприємців присвячено праці таких вітчизняних учених: О.Д. Василика, О.В. Гречішкіна, Ю.Г. Козака, М.А. Куцина, З.О. Луцишин, О.В. Майстренка, П.В. Мельника, О.В. Мещерякова, А.М. Соколовської, О.О. Стороженка, Л.В. Тарангул, С.М. Теслі, В.М. Федосова, Д.Г. Черніка, А.А. Чирви, Л.І. Щаблістої та інших. Однак не досить уваги приділено дослідженню питань, пов'язаних із оподаткуванням фізичних осіб-підприємців під час здійснення господарських операцій із нерезидентами.

Метою статті є висвітлення окремих проблемних питань, пов'язаних із оподаткуванням фізичних осіб-підприємців у взаємовідносинах із нерезидентом та обґрунтування шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Наводиться думка, що режим оподаткування нерезидентів має заохочувати іноземні інвестиції у вітчизняну економіку [2, ст. 172].

Відповідно до пп. 14.1.122. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України) передбачено, що нерезиденти – це: а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їхні зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцем розташування на території України; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні; в) фізичні особи, які не є резидентами України [3].

Останнім часом спостерігається тенденція, відповідно до якої нерезидентами – фізичними особами інших держав придбавається на території України нерухоме майно з метою здачі його в оренду та отримання від такої операції доходу.

Згідно з пп. 170.1.3. ст. 170 ПК України визначено, що нерухомість, що належить фізичній особі-нерезиденту, надається в оренду виключно через фізичну особу-підприємця або юридичну особу-резидента (уповноважених осіб), що виконують представницькі функції такого нерезидента на підставі письмового договору та виступають його податковим агентом стосовно таких доходів. Нерезидент, який порушує норми цього пункту, вважається таким, що ухиляється від сплати податку [3].

Отже, з огляду на вищезазначену норму ПК України вбачається, що нерезидент самостійно не може надавати послуги оренди нерухомого майна на території України, для цього такий суб'єкт зобов'язаний укласти письмовий договір із фізичною особою-підприємцем або юридичною особою-резидентом на представництво його інтересів.

При цьому чинним податковим законодавством не передбачено можливості представляти інтереси нерезидента під час надання послуги оренди нерухомого майна, яке належить на праві власності нерезиденту, фізичною особою-громадянином, яка не є підприємцем.

Це пов'язано з тим, що органи державної податкової служби мають більше правових механізмів здійснювати контроль за діяльністю фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб, ніж за діяльністю фізичних осіб-громадян у взаємовідносинах із нерезидентами, а тому представництво інтересів нерезидента на території

України виключно фізичними особами-підприємцями або юридичними особами є своєрідним контролем за перерахуванням валюти за кордон і за дотриманням валютного законодавства з таких операцій загалом.

Фізична особа-підприємець або юридична особа-резидент, яка є представником нерезидента у правовідносинах із передачі нерухомого майна в оренду, виступають податковим агентом стосовно доходів, які отримуються від такої діяльності, тобто нараховують, утримують і сплачують до бюджету такі обов'язкові платежі: податок із доходів фізичних осіб і військовий збір.

Здебільшого з метою представництва інтересів нерезидента на території України щодо передачі нерухомого майна в оренду останні обирають саме фізичних осіб-підприємців, а не юридичних осіб, та укладають із ними договори доручення на виконання представницьких функцій на території України.

Здебільшого така фізична особа-підприємець, з якою нерезидент укладає договір доручення, перебуває на загальній системі оподаткування, не є платником податку на додану вартість (далі – ПДВ), а основним видом діяльності такої особи є надання в оренду нерухомого майна.

Проте наявна система оподаткування діяльності фізичних осіб-підприємців потребує приведення її у відповідність із пріоритетами державної політики щодо соціально-економічного розвитку країни. З огляду на це важливим є подальше реформування та вдосконалення механізму оподаткування діяльності фізичних осіб-підприємців, а також виважене обрання ними адекватної системи оподаткування з урахуванням особливостей їхньої діяльності [4, ст. 184].

Під час здійснення господарської діяльності фізичною особою-підприємцем в інтересах нерезидента з надання нерухомого майна в оренду іншим суб'єктам господарювання у зазначених фізичних осіб-підприємців виникають труднощі, пов'язані з недосконалістю механізму оподаткування такої діяльності.

Як стверджують окремі науковці, розвитку малого підприємництва заважає ціла низка економічних та організаційних перешкод, де особливу роль відіграє механізм його оподаткування [5, ст. 23].

Наприклад, відповідно до ст. 1000 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України), за договором доручення одна сторона (повірений) зобов'язується вчинити від імені та за кошт другої сторони (довірителя) певні юридичні дії. Правочин,

вчинений повіреним, створює, змінює, припиняє цивільні права та обов'язки довірителя [6].

Ч. 1 ст. 1002 ЦК України визначено, що повірений має право на плату за виконання свого обов'язку за договором доручення, якщо інше не встановлено договором або законом [6].

Договір доручення є угодою, тобто вольовим актом. Цей вольовий акт характеризується узгодженими вольовими діями сторін договору доручення для настання визначеного ними юридичного ефекту, тобто юридичні наслідки договору настають тому, що їх настання бажали учасники договору [7, с. 21].

На виконання умов договору доручення, укладеного між нерезидентом і фізичною особою-підприємцем, повірений – нерезидент доручає довірителю – фізичній особі-підприємцю вчинити від імені та за кошт повіреного певні юридичні дії, а саме: укласти договір оренди нерухомого майна з орендарем і надалі отриману від орендаря орендну плату конвертувати у валюту та перерахувати на рахунок повіреного за кордоном, а довіритель за здійснені дії має право на грошову винагороду від повіреного.

Отже, оподаткуванням доходом для фізичної особи-підприємця в межах виконання договору доручення, укладеного із нерезидентом, є кошти як винагорода, отримана довірителем від повіреного за вчинені юридичні дії, і саме із такого доходу фізична особа-підприємець зобов'язана сплачувати податки до бюджету.

П. 181.1. ст. 181 ПК України визначено, що у разі, якщо загальна сума від здійснення операцій із постачання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, зокрема, з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку в контролюючому органі за своїм місцеперебуванням (місцем проживання) [3].

З огляду на аналіз вказаної норми виникає запитання, чи зобов'язана фізична особа-підприємець реєструватися платником ПДВ і сплачувати цей податок до бюджету у разі, якщо сума орендної плати, що отримується нею від орендаря відповідно до договору доручення, протягом останніх 12 календарних місяців перевищує 1 млн грн?

Позиція контролюючих органів полягає в тому, що у разі, якщо сума орендної плати, яка надходить на рахунок фізичної особи-під-

приємця від орендарів протягом одного року перевищує 1 млн грн, то такі особи зобов'язані зареєструватися платником податку на додану вартість у зв'язку з перевищенням загальної суми операцій із постачання та сплачувати ПДВ у загальному порядку.

При цьому в розумінні контролюючих органів перевищенням загальної суми операцій із постачання є кошти понад 1 млн грн, отримані фізичною особою-підприємцем під час виконання нею договору доручення.

Однак позиція автора з цього приводу є дещо іншою та відрізняється від позиції контролюючого органу зокрема.

Відповідно до пп. «б» п. 185.1 ст. 185 ПК України передбачено, що об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України [3].

Ст. 187 ПК України зазначає, що датою виникнення податкових зобов'язань із постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки в банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку [3].

Постачання послуг – будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (пп. 14.1.185. ст. 14 ПК України) [3].

Відповідно до договору доручення, кошти, які отримуються фізичною особою-підприємцем як орендна плата, після сплати всіх податків і зборів та інших витрат використовуються для придбання валюти в банку, яка надалі

перераховується на рахунок повіреного, тобто на виконання умов договору доручення.

Оскільки фізична особа-підприємець не є власником майна, яке передається в оренду, і в цих правовідносинах така особа діє від імені і в інтересах повіреного – власника майна відповідно до договору доручення, то її дії не підпадають під визначення поняття «постачання послуг» для питання їх оподаткування ПДВ.

Крім того, відповідно до ст. 42 Господарського кодексу України визначено, що 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 [8].

Як зазначено вище, за наслідками отримання фізичною особою-підприємцем орендної плати від орендарів, сума отриманих коштів після сплати до бюджету податку з доходів фізичних осіб та військового збору перераховується таким суб'єктом господарювання в іноземній валюті на рахунок довірителя – власника майна.

Відповідно, фізична особа-підприємець у разі отримання від орендарів протягом одного року орендної плати, яка перевищує 1 млн грн під час виконання нею договору доручення, не може сплачувати до бюджету також і ПДВ, з коштів, отриманих як орендна плата, оскільки такі кошти не є її доходом, і вона їх не отримує у власність, і в неї такі кошти відсутні, оскільки перераховуються на рахунок нерезидента.

Резюмуючи результати проведеного дослідження, слід наголосити на важливому нюансі: якщо брати до уваги позицію контролюючих органів щодо зазначеної ситуації, відповідно до якої фізична особа-підприємець зобов'язана реєструватися платником ПДВ і сплачувати цей податок до бюджету у разі, якщо сума орендної плати, що отримується нею від орендаря, протягом останніх 12 календарних місяців перевищує 1 млн грн, то виходить, що за наслідками підприємницької діяльності така фізична особа-підприємець отримує збиток, а не прибуток, що прямо суперечить ст. 42 Господарського кодексу України.

З огляду на викладене вище вбачається, що під час отримання довірителем коштів від орендаря за оренду нерухомого майна, яке належить нерезиденту, із подальшим перерахуванням таких коштів цьому нерезиденту в довірителя – фізичної особи-підприємця не виникають податкові зобов'язання з ПДВ, оскільки таким довірителем особисто не здійснюється оподатковувана операція з поставки послуги

оренди, і така особа не отримує доходу від оренди, а тому реєструватися платником ПДВ у вказаної особи обов'язку не виникає.

Висновки і пропозиції. В умовах постійних змін у Податковому кодексі України важливим питанням залишається правильність обчислення та нарахування податкової бази суб'єктів підприємницької діяльності, адже наповнення як державного, так і місцевого бюджету напряму залежить від ефективної податкової політики [9, с. 32].

Із врахуванням вищевикладеного з метою вдосконалення обчислення та нарахування податкової бази фізичних осіб-підприємців пропонується внести зміни до ПК України, якими передбачити звільнення фізичних осіб-підприємців від обов'язку реєструватися платником ПДВ у разі, якщо сума орендної плати від здачі в оренду нерухомого майна, що належить нерезиденту, отримується таким платником податків від орендаря відповідно до договору доручення, протягом останніх 12 календарних місяців перевищує 1 млн грн.

Список використаної літератури:

1. Амбрик Л.П. Особливості оподаткування нерезидентів в Україні та зарубіжних країнах. *Електронний журнал «Ефективна економіка»*. 2015. № 8. URL: .
2. Грицаєнко І.А. Економічна безпека держави в умовах ринкової трансформації. *Право і безпека*. 2005. № 2005/4'4. С. 172–175.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Коцупатрий М.М., Ковач С.І., Безверхий К.В. Система оподаткування діяльності фізичних осіб-підприємців в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 10 (136). С. 183–194.
5. Ткачик Ф.П., Кристофович А.В. Порівняльний аналіз загальної та спрощеної системи оподаткування в Україні. *Економіка та митно-правові відносини*. 2017. Вип. 2. С. 22–31.
6. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
7. Договір як універсальна правова конструкція : монографія / С.П. Погребняк, А.П. Гетьман, В.І. Борисова, О.П. Євсєєв та ін. ; за ред. А.П. Гетьмана, В.І. Борисової. Харків : Право, 2012. 432 с.
8. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#n2579>.
9. Ковальчук І.С. Аналіз рівня оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні. *Modern Economics*. 2017. №5 (2017). С. 29–34.

Zhmudinskyi V. P. Problems issues relating to taxation natural individuals in mutual relations non-resident

The article deals with some problematic issues related to the taxation of the activity of natural persons-entrepreneurs during the conduct of business transactions with non-residents. It is proved that to represent interests of non-residents on the territory of Ukraine in the lease of real estate belonging to an individual – non-resident can be exclusively natural persons – entrepreneurs or legal entities – residents whose main activity is the lease of real estate. Citizens of Ukraine who are not business entities may not be representatives of non-residents in the territory of Ukraine for the lease of their real estate. Relationships between a non-resident individual and a resident for the lease of immovable property may be made on the basis of a contract of power of attorney concluded in accordance with the requirements of the civil law of Ukraine. It is stated that in the relations with non-residents, resident entrepreneurs act as tax agent in respect of income received by non-residents in the territory of Ukraine and are obliged to charge, withhold and pay into the budget the personal income tax and military levy. In this case, the taxable income for an individual entrepreneur within the performance of a contract of attorney concluded with a non-resident should be a remuneration received by the principal from the attorney for representing his interests, and it is from the received amount of remuneration that the individual entrepreneur is obliged to pay taxes to the budget. It is established that since the individual entrepreneur is not the owner of the property that is leased and in these legal relations such person acts on behalf and in the interests of the attorney - the owner of the property in accordance with the contract of commission, then the receipt by the individual – resident of the tenant as rent in the amount exceeding UAH 1 million for one year is not considered as a service delivery operation and such operation is not subject to VAT, as these funds are not income of a resident individual and are not received by him in assist. It is argued that it is inappropriate to register value added taxpayers in the event that the amount of rent from the lease of immovable property belonging to a nonresident is received by such taxpayer from the tenant in accordance with the contract of commission, during the last 12 calendar months exceeds UAH 1 million.

Key words: power of attorney, real estate, value added tax, lease.