

ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ МІГРАЦІЙНОГО ДОХОДУ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Визначено роль трудової міграції українців у формуванні обсягів грошових переказів на батьківщину. Проаналізовано основні фактори, що впливають на становлення оподаткування міграційного капіталу. Досліджено головні суперечності і недоліки оподаткування іноземних доходів та розглянуто шляхи їх вирішення.

The article defines the part of the Ukrainians' labour migration in the total outcome of money transfers into their home country. An analysis of main issues to impact the taxation of the migration capital is given. The main contradictions and deficiencies of the foreign incomes taxation and considers ways of their solution are investigated.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Питання залучення міжнародного міграційного капіталу та пов'язаної з ним проблеми привертають дедалі більше уваги міжнародних організацій, органів державної влади та регуляторів фінансових ринків.

Міграційний капітал відіграє важливу роль у забезпеченні стабільності макроекономічної політики багатьох країн світу. Завдяки потокам міграційного капіталу деякі країни можуть пом'якшити фінансовий дефіцит, а також компенсувати додатковий попит на іноземну валюту. Водночас грошові трансферти мігрантів є одним із найстабільніших джерел надходження іноземного капіталу в країни, значно випереджаючи прямі іноземні інвестиції, портфельні інвестиції та міжнародну технічну допомогу, які у часі досить циклічно зростають або зменшуються.

Тобто, мова йде про масштабну економічну діяльність, що здійснює вплив на загальну соціально-економічну ситуацію багатьох регіонів світу.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Дослідженнями даної проблеми на сучасному етапі займаються, зокрема, такі українські науковці, як В.Л. Андрущенко, А.М. Гайдучський, В.М. Геець, Т.І. Єфіменко, А.І. Крисоватий, І. Луніна, В.Є. Новицький, А.М. Соколовська, С.І. Юрій та інші, а також російські – А. Васильєва, Є. Гурвіча, І. Карзанова.

Результати проведених досліджень свідчать про те, що теоретична та практична значимість їх розробок зумовлює необхідність розширення та поглиблення наукових досліджень у цій області.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Розходження в оцінках обсягів міграційного капіталу, надходження міграційних доходів в Україну, непрозорість схем переказування коштів, обмеження валютного законодавства і недосконалість системи оподаткування іноземних доходів фізичних осіб, свідчить про наявність цілої низки проблем, розв'язання яких потребує комплексного підходу.

За оцінкою фахівців Інституту демографії та соціальних досліджень НАН України, мігранти заробляють 4,7-7,5 млрд. дол. на рік [1, с.24]. Представники органів державної влади припускають, що українські мігранти переказують на батьківщину до 8 млрд. дол. на рік. Фахівці комерційних банків, що працюють на ринку грошових переказів, стверджують про 12 млрд. дол. на рік. Порівнюючи ці показники з показниками в інших країнах світу і то, що абсолютну більшість коштів трудові мігранти надсилають через неофіційні (незарєєстровані) канали шляхом власного перевезення, через знайомих, водіїв міжнародних маршрутів, неофіційні системи грошових переказів вони припускають, що надходження переказів від українських мігрантів можуть досягати 21,3 млрд. дол. на рік [2, с.2].

Постановка завдання. Надходження капіталу в таких обсягах значно перевищують

сумарні надходження в Україну всіх форм іноземних інвестицій, тобто відіграють роль одного з основних джерел економічного розвитку країни. Саме тому метою нашої статті є розкриття фіскальної ефективності оподаткування іноземних доходів фізичних осіб з урахуванням світової фінансово-економічної кризи та іноземного досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження базується на оподаткуванні іноземних доходів фізичних осіб.

Право громадян на професійну діяльність за кордоном передбачено статтею 10 Закону України «Про зайнятість населення». В Одеському регіоні основною категорією громадян, що легально реалізують право на працю за кордоном, є моряки. Тому проблемами оподаткування іноземних доходів моряків, в нашому регіоні, виступає широка морська громадськість України в особі найбільш авторитетних морських громадських організацій і профспілкових об'єднань, таких як Українська морська організація (УМО), Товариство сприяння працевлаштуванню моряків і захисту їх соціально-трудова інтересів (ОСТЗ), Регіональна Федерація морських профспілок півдня України (РФМПЮУ), Асоціація – «Український морський союз», Профспілка моряків далекого плавання і багато інших.

У відповідності зі статтею 9 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб», пункт 9.9., якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, то сума такого доходу включається до складу загального річного оподатковуваного доходу платника податку [3, с.5].

Відповідно до норм міжнародних договорів, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, і такий платник податку вказує суму такого зменшення у річній податковій декларації.

Україна є стороною 62 міжнародних договорів про запобігання подвійного оподаткування. Загальною умовою для всіх угод є визначення резидентства щодо податків з винагороди. Жодна із сторін не визнає резидентами (платниками «прибуткового податку») осіб, що перебувають на території договірної держави в сукупності менше 183 днів протягом календарного року. Таким чином, податки сплачуються на території держави, де працівник перебуває більше півроку протягом календарного року, незалежно від громадянства.

Законом України «Про громадянство України» встановлено поняття «безперервне проживання в Україні»: якщо разовий виїзд не перевищує 90 днів, а сумарний – 180 днів у році.

Ця загальна умова заснована на міжнародній практиці, відповідно до якої держава не визнає платниками прибуткового податку осіб, з якими переривається правовий зв'язок, не здійснюється юрисдикція держави над фізичною особою в період, що становить більше половини строку в розрахунковий рік. Застосовується принцип простої більшості, а більшість строків фактичного знаходження на території держави це резидентство.

Такий порядок діяв і в Україні до 01.01.2004 року, у відповідності зі статтею 1 Декрету Кабінету Міністрів України від 26.12.1992р. № 13-92 «Про прибутковий податок із громадян» [4, с.1].

Діючий Закон України «Про податки з доходів фізичних осіб» відносить до платників податків фізичних осіб (резидентів), що одержують як доходи із джерелом походження в Україні, так і іноземні доходи(стаття 2).

Визначаючи термін «фізична особа-резидент», Закон розділяє їх на три категорії: 1) громадяни України; 2) фізичні особи без громадянства; 3) громадяни іноземних держав. Далі, пунктом 1.20.1., визначено, що фізичні особи-резиденти – це фізичні особи, що мають місце проживання в Україні.

У випадку, якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті або економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні.

У випадку, якщо державу, у якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не

можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання в жодній з держав, воно вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду й від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Головною умовою визначення місця знаходження центра життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів його родини або його реєстрацій як суб'єкта підприємницької діяльності.

При такому регулюванні статусу резидента складно однозначно стверджувати, що ж є первинним для визнання резидентом України – місце проживання, місце фактичного знаходження або громадянство?

Зазначимо, що прибутковий податок може сплачуватися по місцю громадянства, за місцем перебування роботодавця та у державі, резидентом якої є підприємство, що експлуатує морське, річкове або повітряне судно.

Оскільки не з усіма державами, що мають флот, в Україні є двосторонні угоди, а таких держав усього 170 (членів Міжнародної морської організації), моряки, що працюють «під прапором» не охоплених двосторонніми угодами держав, однозначно піддані подвійному оподаткуванню за умови діючого законодавства [5, с.10].

Як бачимо, моряки – громадяни України перебувають у нерівних умовах, що саме по собі порушує принцип рівності, передбачений статтею 43 Конституції України: «...кожний має право на працю, включаючи можливість заробляти собі на життя роботою, що він вільно вибирає або на яку вільно погоджується. Держава створює умови для повного здійснення громадянами права на працю, гарантує рівні можливості у виборі роду трудової діяльності». Рівні можливості припускають і рівні наслідки, тобто зобов'язання, що виникають у результаті реалізації права на працю.

Але при встановленні справедливих гарантій рівності, державою не встановлений конкретно порядок оподаткування доходів моряків на умовах рівності, а норми, що конкретизують окремі вимоги, не є реальними для виконання.

Наприклад, законом встановлено, що платник податку має право зменшити суму податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном. Це право фактично мають десятки тисяч моряків.

По-перше, це стосується тільки доходів, отриманих у державах, з якими укладені двосторонні угоди про запобігання подвійного оподаткування.

По-друге, для одержання права на зменшення суми податкового зобов'язання на суму податку, сплаченого за кордоном, платник податку (моряк) зобов'язаний відповідно до підпункту 9.9.4. пункту 9.9. Закону України «Про податки з доходів фізичних осіб» одержати від державного органу держави, у якій виплачений дохід і утриманий податок, довідку про суму утриманого податку й бази його нарахування. Така довідка повинна бути легалізована консульською установою України у відповідній державі. Реально виконати цю вимогу неможливо. У якому порядку моряк може легалізувати довідку про сплачений податок, якщо він закінчив роботу на судні в порту, де немає консульської установи, а роботодавець перебуває в іншій державі?

Як бачимо, законом одночасно встановлено право платників податків зменшити суму податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, і неможливість реалізації такого права. Причому право на зменшення податку, як було сказано, встановлено по дискримінаційному принципу: тільки для працюючих у державах, що мають двосторонні угоди з Україною. При цьому не встановлене виключення відносно тих моряків, у яких відповідно до двосторонніх угод утримують податки за місцем роботи.

У такій редакції Закон України «Про податки з доходів фізичних осіб» суперечить також Закону України «Про міжнародні договори України», статті 19: якщо міжнародним договором України, що набув чинності у встановленому порядку, встановлені інші правила, чим передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору.

Висновки і перспективи подальших розробок. У результаті узагальнення положень

Закону України «Про податки з доходів фізичних осіб» приходимо до наступних висновків:

1. Закон суперечить Конституції України.
2. Закон суперечить Закону України «Про міжнародні договори України».
3. Закон суперечить міжнародним договорам України про запобігання подвійного оподаткування, що встановлює утримання податку за місцем роботи.
4. Закон суперечить Конвенції про скасування легалізації іноземних офіційних документів.

Навіть за умови відсутності зазначених протиріч, Законом не встановлений механізм оподаткування іноземних доходів.

Визнаючи це, Кабінет міністрів України постановою від 5 березня 2009 р. № 236 «Про роз'яснення особливостей застосування окремих норм Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727 для фізичних осіб, які провадять підприємницьку діяльність за межами України, в умовах світової фінансово-економічної кризи» дає морякам право реєструватися як СПД і таким чином вирішити питання про власне оподаткування [6, с.1]. З одного боку – це дійсно дозволяє морякам стати законослухняними громадянами і легалізувати свої доходи. Але, з іншого цей документ стосується фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність за кордоном. Моряки ж є найманими робітниками. Вони не здійснюють самостійно господарську діяльність, їх діяльність заснована на трудовому договорі (контракті), укладеному з працедавцем і тому застосування до нього положень постанови неприпустимо [7, с.12].

Затягування на роки вирішення питання відновлення соціальної і економічної справедливості в оподаткуванні доходів моряків обернулося рядом негативних наслідків. Серйозно страждає міжнародний імідж України в очах світової морської спільноти. Різко активізувався процес самостійного працевлаштування фахівців морських професій під «прапор» в обхід системи легально діючих посередницьких підприємств. Українські моряки вважають за краще залишати зароблену валюту на рахунках в іноземних банках.

Постає питання, які ж варіанти вирішення проблеми?

Порядок оподаткування доходів моряків повинен відповідати принципам: справедливості; рівні умови; реальність (включаючи усвідомленість платниками податків необхідності добровільної оплати); мінімальні вимоги до документального підтвердження.

Встановлений законодавством порядок, що передбачає стягнення податків по єдиній ставці 15%, є нереальним за зазначеними вище причинами: протиріччя, відсутність конкретного механізму підтвердження розміру доходів, неготовність (нелояльність) платників податків.

Питання «про 183 дні» також не є оптимальною пропозицією, оскільки не відповідає принципу справедливості. Якщо навіть механізм звільнення від оплати податків буде впроваджений, відносно моряків, то така умова буде дискримінаційною.

Пропозиція про повне звільнення моряків від податків також є необґрунтованою, оскільки вони «користуються» сферами державних відносин, фінансованих з бюджету за рахунок всіх інших платників податків.

У даний період через відсутність єдиного підходу й наявності крайніх, полярних позицій по питанню, своєчасним буде пропозиція механізму оподаткування за принципом «золотої середини».

При цьому не слід використовувати поняття «пільгове оподаткування», оскільки, пільги припускають або особливі заслуги перед державою, або обмежені можливості реалізації якихось прав. До моряків не відноситься ні те, ні інше.

Виділення саме моряків із всіх категорій громадян, що реалізують право на працю за кордоном, обґрунтовано їхнім особливим статусом [8, с.4]:

- працевлаштування моряків, з огляду на режим пересування (перетинання державного кордону), виключає неофіційні трудові відносини;
- здійснення трудової діяльності вимагає особливих умов, з урахуванням таких факторів, як знаходження в обмеженому просторі, розлука з родиною, знаходження в зоні підвищеного ризику;

- моряки несуть значні витрати на одержання, підтвердження й підвищення кваліфікації, чим створюють умови для успішного функціонування суб'єктів спеціального виду господарської діяльності, і, відповідно, є учасниками поповнення державного бюджету;
- моряки мають обмежені можливості (або взагалі не мають) для захисту своїх інтересів у суді за кордоном у випадку порушення їхніх прав;
- стабільний попит на працю моряків і віднесення їх до категорії, що працевлаштовуються за кордоном легально створюють сприятливі передумови й умови для використання зароблених коштів, а саме іноземної валюти, на території України, завдяки чому моряків можна виділити як особливу категорію суб'єктів зовнішньоекономічних відносин: резидентів-інвесторів.

Відносно конкретних умов оподаткування моряків можливі для розгляду два варіанти:

Знижена ставка оподаткування. Цей варіант є більше складним, оскільки припускає аргументацію, засновану, у тому числі, на розрахунках і економічних дослідженнях.

Система оподаткування по ставці 15%, але прив'язана до однієї, затвердженої центральним органом влади або спільним нормативним актом, шкали заробітної плати в національних судноплавних компаніях.

При цьому від сплати податків звільняються моряки:

- віднесені до категорії «нерезидентів», тобто відсутні в Україні більше 183 днів у році;
- працюючі на судах під прапором держав, які утримують податки за місцем роботи відповідно до двосторонніх міжнародних угод про запобігання подвійного оподаткування.

Схвалення такої системи оподаткування на різних рівнях - і державними органами й моряками, привело б до реального поповнення державного бюджету.

Оскільки встановлені законодавством механізм оподаткування міняти складно, тим більше в період бездіяльності Верховної Ради, можна застосувати даний порядок як експеримент, або як тимчасову міру, з наступною оцінкою ефективності.

Таким чином, з метою формування і нарощування фінансового потенціалу держави міграційна політика має бути спрямована на стимулювання як росту міграційного капіталу, так і його повернення в Україну. Найбільш дієвим і безпечним заходом є застосування пільгового оподаткування іноземних доходів.

Література

1. Гайдучський А. П. Міграційний капітал в Україні / А. П. Гайдучський // Фінанси України. – 2007. – № 5. – С. 24–37.
2. Кужель О. Народна економіка / О. Кужель // Вечірні вісті. – 2009. – № 16. – С. 2.
3. Закон України від 22 травня 2003 року №889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.
4. Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992р. – № 13–92 «Про прибутковий податок із громадян» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.
5. Сокіл О. Норма «183»: розумний порядок оподаткування / О. Сокіл // Морська правда. – 2009. – № 3(0171). – С. 10–11.
6. Постанова Кабінету міністрів України від 5 березня 2009 р. № 236 «Про роз'яснення особливостей застосування окремих норм Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727 для фізичних осіб, які провадять підприємницьку діяльність за межами України, в умовах світової фінансово-економічної кризи» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.
7. Журавська І. Український ПДФО для іноземних доходів / І. Журавська // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 11(790). – С. 12.
8. Самсонов А. В оподаткуванні доходів моряків слід брати приклад з Греції і Росії / А. Самсонов // Бізнес Марін. – 2007. – № 3(148). – С. 4–7.