

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПОРЯДКУ ВЗАЄМОДІЇ ПЛАТНИКА ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ – НЕРЕЗИДЕНТА І КОНТРОЛЮЮЧОГО ОРГАНУ**PROBLEM ISSUES RELATING TO THE ORDER OF INTERACTION BETWEEN A NON-RESIDENT VALUE ADDED TAX PAYER AND A CONTROLLING AUTHORITY**

Лабадін В.І., аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
*Навчально-науковий інститут «Юридичний інститут
Державного вищого навчального закладу
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»*

Статтю присвячено проблемним питанням, пов'язаним із порядком взаємодії платника податку на додану вартість (далі – ПДВ) – нерезидента і контролюючого органу.

Встановлено, що в Україні запроваджено правила оподаткування ПДВ електронних послуг, які постачаються нерезидентами на користь українських споживачів – фізичних осіб, у тому числі фізичних осіб – підприємців, які не зареєстровані платниками ПДВ. Згідно з цими правилами, нерезидент – постачальник електронних послуг повинен зареєструватися платником ПДВ і самостійно виконувати податкові обов'язки і реалізовувати права. У зв'язку з цим набуває актуальності питання забезпечення належного порядку взаємодії між платником податку – нерезидентом і контролюючим органом в Україні, у тому числі з урахуванням специфіки статусу нерезидента як платника податку.

З'ясовано, що необхідність забезпечення такого належного порядку взаємодії обумовлюється необхідністю дотримання принципу рівності усіх платників перед законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, а також для забезпечення належного податкового адміністрування і фіскальної ефективності. Зокрема, мають бути враховані особливості статусу нерезидента як платника податку порівняно із платником податку – резидентом, оскільки такі платники можуть мати різні можливості по реалізації одних і тих же податкових обов'язків і прав.

Встановлено, що чинне податкове законодавство України переважно враховує відповідну специфіку нерезидента і передбачає зручний механізм електронної взаємодії між платником податку – нерезидентом і контролюючим органом, який повинен дозволити такому платнику належним чином реалізовувати податкові обов'язки і права.

Водночас були виявлені недоліки правового регулювання такого порядку взаємодії як технічного, так і сутнісного характеру. З'ясовано, що такі недоліки можуть бути усунені шляхом внесення змін до Податкового кодексу України (далі – ПК України). У зв'язку з цим у статті запропоновано напрямки внесення змін до ПК України для усунення таких недоліків.

Ключові слова: оподаткування, ПДВ, нерезидент, контролюючий орган, електронні сервіси.

The article is devoted to problematic issues related to the procedure of interaction between a non-resident payer of value added tax (hereinafter – VAT) and a controlling authority during the tax administration of VAT.

It is established that the rules for taxation by VAT of electronic services supplied by non-residents in favor of Ukrainian consumers – individuals, including individual entrepreneurs who are not registered as VAT payers, have been introduced in Ukraine. According to these rules, a non-resident supplier of electronic services must register as a VAT payer and personally perform its tax obligations and exercise its rights. Considering this, the issue of ensuring proper interaction between the non-resident taxpayer and the controlling body in Ukraine, in particular taking into account the specifics of the status of a non-resident as a taxpayer, becomes relevant.

It was found that the need to ensure such a proper order of interaction is substantiated, inter alia, by the need to comply with the principle of equality of all taxpayers before the law and to prevent tax discrimination, as well as to ensure proper tax administration and fiscal efficiency. In particular, the peculiarities of the status of a non-resident as a taxpayer compared to a resident taxpayer should be taken into account since such taxpayers may have different opportunities to exercise their tax rights and obligations.

It is established that the current tax legislation of Ukraine mainly takes into account such peculiarities and provides a convenient mechanism for electronic interaction between a non-resident taxpayer and a controlling authority, which should allow such a taxpayer to properly exercise its tax rights and obligations.

At the same time, gaps in the legal regulation of this order of interaction, both technical and substantive, were identified. It was found that such gaps can be eliminated by amending the Tax Code of Ukraine (hereinafter – the TCU). Considering this, the article proposes ways for amending the TCU to eliminate such gaps.

Key words: taxation, VAT, non-resident, controlling authority, electronic services.

Актуальність дослідження. В Україні запроваджено правила оподаткування ПДВ електронних послуг, які постачаються нерезидентами на користь українських споживачів – фізичних осіб. Такі правила почали діяти з 1 січня 2022 року і полягають у необхідності реєстрації нерезидентів – постачальників електронних послуг платниками ПДВ в Україні і самостійному виконанні ними відповідних податкових обов'язків. У зв'язку з цим постає необхідність забезпечення належної взаємодії платника ПДВ – нерезидента та контролюючого органу, зокрема із метою дотримання основних засад податкового законодавства, а також для забезпечення належного податкового адміністрування і фіскальної ефективності.

Огляд останніх публікацій. Питання основних засад податкового законодавства вивчали такі дослідники як Р. Г. Браславський, О. І. Баїк, М. В. Кармаліта та інші. Питання, пов'язані з податковим адмініструванням та (або) фіскальною ефективністю, вивчали такі дослідники як

К. П. Проскура, М. І. Крупка, В. М. Кміть, Р. Ю. Паславська, Т. Є. Дугар та інші. Водночас питання належності передбаченого законодавством України порядку взаємодії платника ПДВ – нерезидента та контролюючого органу потребує подальшої наукової розробки.

Мета статті. Метою статті є з'ясування поточного стану законодавчого регулювання порядку взаємодії платника ПДВ – нерезидента та контролюючого органу, визначення актуальних проблем у такому регулюванні і можливих шляхів їх вирішення.

Аналіз. У зв'язку із зростанням масштабів цифрової економіки та пов'язаних з цим змін у способах ведення підприємницької діяльності відбувається зміна окремих підходів до оподаткування операцій з постачання товарів і послуг. Однією із таких змін є зобов'язання постачальників електронних товарів та (або) послуг нараховувати та сплачувати ПДВ у юрисдикціях, де знаходяться кінцеві споживачі таких послуг, насамперед фізичні особи,

незалежно від того, чи мають такі постачальники фізичну присутність (офіси (представництва), філії тощо) у таких юрисдикціях. Подібна концепція оподаткування була запроваджена і в Україні.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» № 1525-IX від 03.06.2021 р. (далі – Закон) [1] були внесені зміни до ПК України, які встановлюють правила оподаткування ПДВ операцій з постачання електронних послуг нерезидентами українським споживачам.

Зокрема, відповідно до Закону ПК України доповнено новим пп. 14.1.56–5 п. 14.1 ст. 14, у якому передбачається визначення поняття «електронні послуги». Відповідно до пп. 9 п. 180.1 ст. 180 ПК України встановлено, що платником ПДВ є особа-нерезидент, яка не має постійного представництва та постачає на митній території України фізичним особам, у тому числі фізичним особам – підприємцям, не зареєстрованим платниками ПДВ, електронні послуги. Відповідно до п. 186.3-1 ст. 186 ПК України встановлено, що місцем постачання електронних послуг вважається місцезнаходження отримувача послуг [2].

Крім цього, ПК України доповнено новою статтею 208-1, а також окремими іншими положеннями, згідно з якими встановлюється порядок оподаткування електронних послуг, що постачаються нерезидентами на митній території України. Такий порядок заснований на необхідності обов'язкової (якщо досягається встановлений ПК України обсяг постачання електронних послуг) або добровільної реєстрації нерезидента – постачальника електронних послуг платником ПДВ та самостійного виконання таким нерезидентом податкових обов'язків і реалізації прав. Такі нерезиденти підлягають взяттю на облік контролюючими органами України [2].

Отже, підсумовуючи вказане, Законом були внесені зміни до ПК України, згідно з якими нерезиденти, які постачають електронні послуги фізичним особам на митній території України, підлягають обов'язковій або добровільній реєстрації платниками ПДВ і зобов'язані самостійно виконувати обов'язки по нарахуванню і сплаті ПДВ у зв'язку з таким постачанням електронних послуг та інші обов'язки як платника податків, а також реалізовувати пов'язані з цим права.

Водночас, оскільки виконання окремих податкових обов'язків і реалізація прав тісно пов'язана із взаємодією платника податків і контролюючого органу, постає питання, наскільки чинне законодавство враховує специфіку статусу нерезидента як платника ПДВ при встановленні способів та процедури взаємодії платника податків – нерезидента і контролюючого органу в Україні.

Зазначимо, що необхідність врахування такої специфіки обумовлюється насамперед необхідністю дотримання основних засад податкового законодавства України.

Зокрема, відповідно до ст. 4 ПК України однією із засад податкового законодавства є рівність усіх платників перед законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, яка полягає у необхідності забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [2].

Аналізуючи принципи податкового законодавства Р. Г. Браславський наводить класифікацію таких принципів за змістом із їх поділом на принципи установчого та регулятивного характеру. Автор зазначає, що установчі принципи мають на меті забезпечити належний та однаковий підхід до нормативного закріплення елементів і меха-

нізму сплати загальнообов'язкових платежів і спрямовані як на забезпечення алгоритмізації податково-процедурної діяльності з встановлення загальнообов'язкових платежів (податків і зборів), так і на забезпечення уніфікованих підходів до закріплення змістових (матеріальних) аспектів податків та зборів. Натомість, регулятивні принципи мають на меті забезпечити єдині підходи до алгоритмізації діяльності суб'єктів податкових відносин і повинні забезпечити належний рівень організації «живих» (об'єктивізованих у дійсних суспільних реаліях) відносин, які мають місце у сфері оподаткування. Принцип рівності усіх платників перед законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації автор відносить саме до регулятивних принципів [3, с. 14].

О. І. Байк за результатом аналізу розуміння принципів податкового права, зокрема із посиланням на О. А. Музику-Стефанчук, зазначає, що принципи податкового права – це виражені в правових нормах та сформовані юридичною доктриною взаємопов'язані вихідні основи, керівні ідеї, що відображають основні напрями фінансової політики держави у сфері регулювання податкових відносин, а також фундаментальні засади, на яких має ґрунтуватися податкова система держави та система оподаткування загалом. Вказані принципи мають регулятивне призначення, оскільки впливають на процес реалізації та захисту податково-правових норм [4, с. 15].

М. В. Кармаліта вказує, що запорукою ефективного функціонування механізму правового регулювання відносин у сфері оподаткування є наявність своєрідних фільтрів як засобів протидії впливам незаконних інтересів і пропонує розглядати принципи податкового права як систему вихідних засад, які забезпечують баланс у процесі реалізації суб'єктами податкового права приватного та публічного інтересу. Крім цього авторка зазначає, зокрема із посиланням на Н. Шаптала, що принцип рівності в податкових правовідносинах ідейно впливає з положення ст. 24 Конституції України, відповідно до якої громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом, однак у контексті податково-правового регулювання доцільно вести мову не лише про рівність у правах, але і про рівність у обов'язках [5, с. 58–61].

Зазначимо, що ідея регулятивного характеру принципів податкового права обумовлюється ознакою релятивності принципів права загалом. У цьому відношенні варто навести позицію А. М. Колодія, який зазначає, що до найсуттєвіших ознак принципів права треба віднести, насамперед, їх регулятивність. Нормативно-регулятивний характер принципів права вбачається у тому, що принципи, зафіксовані у праві, набувають значення загальних правил поведінки, які мають загальнообов'язковий, владний характер. При цьому, такий характер стає притаманним як безпосередньо нормам-принципам, так і принципам, які виводяться з норм [6, с. 43].

Водночас, доцільно звернути увагу на таку характеристику принципу рівності у праві як рівність можливостей і результатів. Аналізуючи принцип рівності А. Чемодурова за результатом дослідження різних позицій узагальнює, що головними аспектами принципу рівності, які характеризують його зміст, є справедлива рівність можливостей та рівність результатів. Сутність поняття рівності можливостей полягає в забезпеченні кожному однакових умов для досягнення цілей. Також це виявляється в тому, що ніхто не має права перешкоджати іншим використовувати свої шанси для досягнення певної особистої мети. Ідея рівності результатів полягає у вимозі, згідно з якою процес розподілу благ повинен забезпечити однакові кінцеві умови для кожної особистості [7, с. 206].

Варто погодитись, що принципи права, у тому числі принципи податкового права, є вихідними керівними ідеями, які лежать в основі правового регулювання суспільних відносин. Таким чином, принцип рівності платників

податків і заборони дискримінації, який прямо закріплений у ПК України, повинен враховуватись при зміні існуючого та встановленні нового правового регулювання податкових правовідносин.

З урахуванням зазначеного вище доцільно стверджувати, що принцип рівності у податковому праві повинен враховувати не тільки рівність прав і обов'язків платників податків, але і рівність можливостей їх реалізації. Таким чином, при запровадженні податкових обов'язків і прав необхідно враховувати специфіку відповідних податкових правовідносин із метою забезпечення реальних можливостей реалізації їх суб'єктами обов'язків і прав.

Відповідна специфіка повинна бути врахована і при встановленні обов'язків і прав для нерезидентів як платників податку, які повинні самостійно їх реалізовувати. Специфіка правовідносин за участі нерезидентів полягає у тому, що такі суб'єкти можуть бути обмежені у можливості самостійної реалізації обов'язків і прав у такому ж порядку, як і платники податку – резиденти. Це обумовлюється серед іншого, можливою відсутністю представників нерезидента (філій, представництв, довірених осіб тощо) в Україні, мовними відмінностями, обмеженим доступом до українського законодавства тощо. У зв'язку з цим виникає необхідність встановлення таких механізмів реалізації нерезидентами обов'язків і прав, завдяки яким він міг би їх реалізовувати у тому ж обсязі і з можливістю досягнення тих же результатів, як і платник податку – резидент. У випадку неврахування такої специфіки суб'єктного складу правовідносин існує ризик недотримання засади рівності усіх платників перед законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації.

Іншим аспектом необхідності забезпечення належних можливостей платників ПДВ – нерезидентів реалізовувати податкові обов'язки і права є необхідність забезпечення належного податкового адміністрування і фіскальної ефективності.

Погоджуємось із К. П. Проскурою, яка визначає податкове адміністрування як нормативно регламентовану організаційно-розпорядчу діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування, основною метою якої є забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин [8, с. 165]. Досліджуючи питання ефективності податкового адміністрування авторка розмежує вказану категорію із категорією фіскальної ефективності, вказуючи що в першому випадку йдеться про ефективність діяльності державних органів (органу), а у другому – про внутрішню властивість податкової системи (податку), яка адмініструється в конкретних суспільних умовах. Фіскальну ефективність авторка пропонує розуміти як здатність генерувати економічні ефекти, які полягають у забезпеченні належних (за обсягом) та своєчасних (у встановлені строки) надходжень податкових платежів при допустимих витратах на підтримку процесу адміністрування [8, с. 170].

М. І. Крупка, В. М. Кміть, Р. Ю. Паславська, аналізуючи стан, проблеми і перспективи системи адміністрування податків в Україні пропонують розглянути, серед іншого, такі напрями вдосконалення вітчизняної системи адміністрування податків: налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків, що ґрунтуються на якісно новій філософії розуміння місця громадянина в державі й у податковому адмініструванні, повазі до його прав та інтересів; удосконалення процедур обліку платників податків та обліку платежів податкового характеру й поліпшення обслуговування платників податків, підвищення податкової культури, податкової та службової дисциплін [9, с. 222–223].

Зважаючи на участь нерезидента у податкових правовідносинах як самостійного платника податків, реалізація податкових обов'язків і прав нерезидентами у такому ж самому порядку, який встановлений для резидентів, може

бути ускладненою або взагалі неможливою. Тому такі критерії вдосконалення податкового адміністрування, направлені на забезпечення належної взаємодії і партнерських відносин між контролюючим органом і платником податків, набувають особливої актуальності при запровадженні і реалізації податкового адміністрування ПДВ, який повинен нараховуватися і сплачуватися нерезидентами.

При дослідженні питання належного адміністрування ПДВ, який справляється з нерезидентів, доцільно звернути увагу і на міжнародно визнані підходи. Зазначимо, що однією з основних міжнародних платформ, на базі якої здійснюється дослідження податкового адміністрування ПДВ, який справляється з нерезидентів, є Організація Економічного Співробітництва і Розвитку (далі – ОЕСР).

Одним із останніх комплексних документів ОЕСР з цього питання є «Міжнародні керівництва з ПДВ / податку на товари і послуги». У цьому документі вказується, що проведена ОЕСР та іншими міжнародними організаціями робота, а також досвід окремих країн свідчать про те, що в даний час найбільш ефективним та дієвим підходом для забезпечення належного стягнення ПДВ з транскордонних поставок між бізнесом і кінцевим споживачем є реєстрація нерезидента-постачальника та облік вимог ПДВ у юрисдикції оподаткування (тобто, юрисдикції знаходження споживача). Запроваджуючи такий механізм, юрисдикціям рекомендується розглянути можливість встановлення спрощеного режиму реєстрації та дотримання податкових вимог, щоб полегшити належне виконання обов'язків постачальниками-нерезидентами. Вважається, що найбільш високий рівень дотримання нерезидентами податкових вимог у юрисдикції реєстрації буде досягтися, якщо відповідні податкові вимоги обмежені лише тим, що обов'язково потрібно для ефективного стягнення податку. Досвід роботи таких спрощених режимів засвідчує, що вони забезпечують практичний та відносно ефективний спосіб збереження податкових надходжень від постачання послуг та нематеріальних товарів нерезидентами на користь кінцевих споживачів, зменшуючи економічні викривлення та зберігаючи нейтральність між платниками податку нерезидентами та резидентами. З іншого боку такі режими дозволяють податковим органам охопити вагомий обсяг податкових надходжень, понісни при цьому порівняно обмежені витрати на податкове адміністрування [10, с. 71–72].

Серед основних заходів, які сприяють встановленню належного спрощеного режиму реєстрації та виконання податкових вимог для нерезидентів – платників ПДВ, зазначаються наступні: встановлення спрощених процедур реєстрації нерезидентів платниками податку, зокрема з використанням електронних сервісів; відсутність відшкодування податку, з можливістю збереження такої опції для нерезидентів, які зареєстровані у звичайному порядку; подання спрощеної податкової звітності; можливість сплати податків за допомогою електронних платіжних методів; використання спрощеного документообігу для обліку і стягнення податку (зокрема, з використанням електронного документообігу); відсутність або спрощені вимоги до податкових накладних; онлайн доступність інформації про реєстрацію і дотримання податкових вимог (зокрема, з викладенням інформації мовами країн, із якими країна має значні торгівельні обороти); можливість призначити представника для виконання окремих податкових обов'язків нерезидента; пропорційність запроваджених механізмів стягнення податку у співвідношенні з поставленими цілями (зокрема, відсутність непомірного адміністративного навантаження на нерезидентів) [10, с. 73–77].

Тобто, ОЕСР звертає увагу насамперед на необхідність запровадження належного податкового адміністрування ПДВ, який справляється з нерезидентів, завдяки запровадженню спрощеного режиму реєстрації та дотримання

податкових вимог. Водночас такий режим має сприяти і досягненню фіскальної ефективності, за якої обсяги податкових надходжень мають суттєво перевищувати витрати на адміністрування податку.

Отже, із наведеного дослідження слідує, що для сприяння належному виконанню нерезидентами податкових обов'язків у юрисдикціях їх реєстрації платниками податку для цілей стягнення ПДВ з операцій по постачанню послуг і нематеріальних товарів кінцевим споживачам важливо належним чином врахувати специфіку відносин за участі такого нерезидента у порівнянні з резидентами. Для цього доцільно запровадити спрощені процедури реєстрації таких нерезидентів платниками податку і виконання ними податкових обов'язків.

З урахуванням вказаного вище варто зазначити, що аналізуючи ПК України на предмет врахування специфіки статусу нерезидента при встановленні правового регулювання вбачається, що ПК України переважно враховує таку специфіку. Основним показником врахування такої специфіки є законодавче закріплення спрощеного порядку взаємодії платника податків – нерезидента і контролюючого органу порівняно із резидентами. Переважно така взаємодія здійснюється в електронній формі через спеціальне портальне рішення для користувачів нерезидентів.

Зокрема, відповідно до ст.ст. 58-1, 208-1 ПК України таке спеціальне портальне рішення повинно дозволити виконувати наступні обов'язки і реалізовувати права нерезидента в електронній формі: подання нерезидентом заяви про реєстрацію та отримання від контролюючого органу інформації про підтвердження реєстрації; подання нерезидентом повідомлення про зміни в облікових відомостях; подання нерезидентом заяви про анулювання реєстрації платником податку та отримання інформації від контролюючого органу про таке анулювання або відмову в анулюванні; подання нерезидентом спрощеної податкової декларації та уточнюючого розрахунку до неї; отримання від контролюючого органу запитів про надання узагальної інформації про постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, про вартість поставлених послуг та терміни їх оплати, та надання нерезидентом відповідей на такі запити; отримання від контролюючого органу повідомлень про необхідність подання спрощеної податкової декларації та/або сплати податку, застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення вимог ПК України, за яке передбачена така відповідальність; подання нерезидентами скарг на такі повідомлення, надіслані контролюючим органом, та отримання рішень за результатами розгляду скарг [2].

Водночас, окремі положення ПК України сформульовано таким чином, що передбачають ризик порушення належного порядку взаємодії контролюючого органу та нерезидента – платника ПДВ.

Зокрема, відповідно до ПК України окремі документи та інформація надсилаються контролюючим органом нерезиденту – платнику ПДВ через спеціальне портальне рішення для користувачів нерезидентів з одночасним повідомленням на електронну адресу, зазначену таким нерезидентом при реєстрації платником податків. Такий порядок передбачений, серед іншого, для надсилання таких документів та інформації: рішення за скаргою на податкове повідомлення особі-нерезиденту, зареєстрованій платником ПДВ, яке надсилається відповідно до пп. 56.24.3 п. 56.24 ст. 56 ПК України; податкове повідомлення особі-нерезиденту, зареєстрованій як ПДВ вартість, яке надсилається відповідно до п. 58-1.2 ст. 58-1 ПК України; запити на надання узагальної інформації, які надсилаються відповідно до п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України [2].

При цьому вказівка на необхідність надсилання повідомлення нерезиденту саме на електронну адресу, зазначену ним при реєстрації, є недоцільною, оскільки після

реєстрації нерезидента платником податку його облікові відомості можуть змінюватись, зокрема і електронна адреса. У зв'язку з такою зміною адреси, нерезидент може мати обмежений доступ або взагалі не мати доступу до електронної адреси, яка була зазначена ним при реєстрації.

Такий підхід до правового регулювання, з одного боку, може спричинити ситуацію, за якої нерезидент у зв'язку зі зміною ним електронної адреси не буде обізнаний про надсилання йому контролюючим органом такого повідомлення. З іншого боку, такі положення ПК України зобов'язують контролюючий орган у будь-якому разі надсилати повідомлення на електронну адресу нерезидента, зазначену ним при реєстрації, навіть якщо у подальшому така адреса стане неактуальною. Для вирішення цієї неточності доцільно внести зміни до ПК України, згідно з якими передбачити, що відповідні повідомлення надсилаються на чинну електронну адресу нерезидента, зокрема у разі повідомлення нерезидентом контролюючому органу про зміну такої електронної адреси у встановленому ПК України порядку, повідомлення повинні надсилатися на таку останню повідомлену нерезидентом електронну адресу.

Крім цього, відповідно до п. 208-1.2 ст. 208-1 ПК України передбачено, що центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, відмовляє в реєстрації нерезидента платником податку, якщо за результатами розгляду заяви про реєстрацію платником податку та/або поданих документів встановлено, що особа не відповідає вимогам, визначеним ПК України, або існують обставини, які є підставою для анулювання реєстрації, або якщо під час подання заяви не дотримано порядок, встановлений цим пунктом [2]. При цьому, у ПК України не визначено, у який спосіб має бути оформлене волевиявлення вказаного органу влади про відмову у реєстрації нерезидента платником податку, а також у який спосіб таке волевиявлення повинно бути доведено до нерезидента (наприклад, через спеціальне портальне рішення для користувачів-нерезидентів тощо). Це, у свою чергу, передбачає невизначеність у правовому регулюванні і допускає ризик порушення прав нерезидента. Для усунення цього недоліку доцільно передбачити, що відмова у реєстрації нерезидента платником податку оформлюється вмотивованим рішенням центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, реквізити і електронна копія якого надсилаються нерезиденту на електронну адресу, вказану ним у заяві про реєстрацію платником податків.

Також проблематика полягає у недостатньому врегулюванні питання взаємодії нерезидента – платника ПДВ та контролюючого органу англійською мовою. Зокрема, у ПК України передбачено, що форма заяви про реєстрацію особі-нерезидента платником податку та форма внесення змін до облікових відомостей встановлюються державною та англійською мовами (п. 208-1.2 ст. 208-1 ПК України); спрощена податкова декларація, уточнюючий розрахунок до неї та скарга на податкове повідомлення особі-нерезиденту, зареєстрованій платником ПДВ, можуть подаватися державною або англійською мовою (п. 208-1.8 ст. 208-1, пп. 56.24.1 п. 56.24 ст. 56 ПК України); форма податкового повідомлення особі-нерезиденту і розрахунку грошового зобов'язання, рішення за скаргою на податкове повідомлення особі-нерезиденту встановлюються державною та англійською мовами (п. 58-1.3 ст. 58-1, пп. 56.24.3 п. 56.24 ст. 56 ПК України); офіційний переклад англійською мовою порядку електронної ідентифікації, порядку прийняття рішення про анулювання реєстрації як платника податку особі-нерезидента та рішення про відмову в анулюванні реєстрації як платника податку, особливостей складання та подання спрощеної податкової декларації та уточнюючого розрахунку розміщуються

на спеціальному порталі для користувачів нерезидентів (п. 208-1.2, 208-1.3, 208-1.8 ст. 208-1) [2].

Водночас, в ПК України прямо не передбачено, що форма заяви про анулювання реєстрації нерезидента платником податку має бути встановлена англійською мовою; офіційний переклад англійською мовою ПК України (щонайменше в частині регулювання обов'язків і прав нерезидентів як платників податку), порядку розгляду скарги особи-нерезидента на податкове повідомлення особі-нерезиденту має бути розміщено на спеціальному порталі для користувачів нерезидентів. Для повноти правового регулювання і забезпечення прав нерезидента – платника ПДВ необхідно усунути вказані недоліки шляхом внесення змін до ПК України, якими передбачити необхідність встановлення форми заяви про анулювання реєстрації нерезидента платником податку англійською мовою та викладення офіційного перекладу англійською мовою щодо вказаних документів на спеціальному порталі для користувачів нерезидентів.

Також в ПК України не передбачені особливості порядку отримання нерезидентами – платниками ПДВ індивідуальних податкових консультацій (далі – ІПК). Зокрема, відповідно до п. 52.1, 52.3 ст. 52 ПК України передбачено, що звернення про отримання ІПК може подаватися платником податків, а ІПК може надаватися в електронній формі [2]. Водночас, порядок подання звернення на отримання ІПК і надання ІПК контролюючим органом не враховує специфіку для нерезидента – платника ПДВ, насамперед ПК України не передбачено можливості подавати таке звернення англійською мовою та обов'язок контролюючого органу надавати ІПК англійською мовою. Такий підхід до правового регулювання

ставить у нерівне становище платників податку резидентів і нерезидентів, оскільки нерезидент для отримання ІПК може бути вимушений залучати додаткові ресурси (послуги українських представників, перекладачів тощо). Для виправлення такого становища доцільно прямо передбачити в ПК України можливість подання нерезидентом звернення на отримання ІПК англійською мовою через спеціальне порталне рішення для користувачів нерезидентів та обов'язок контролюючого органу надавати ІПК, рішення про продовження строку розгляду звернення на отримання ІПК та відповідь про невідповідність вимогам ПК України звернення на отримання ІПК англійською мовою через вказане спеціальне порталне рішення.

Висновки. Отже, належна взаємодія платника ПДВ – нерезидента і контролюючого органу може бути забезпечена лише у разі врахування специфіки статусу нерезидента порівняно з платником податку – резидентом при встановленні і реалізації правового регулювання відповідних податкових правовідносин. Необхідність врахування такої специфіки обумовлюється як необхідністю дотримання основних засад податкового законодавства, так і необхідністю забезпечення належного податкового адміністрування і фіскальної ефективності. Встановлено, що ПК України при встановленні правового регулювання справляння ПДВ з платника податку – нерезидента переважно враховує таку специфіку шляхом забезпечення можливості електронної взаємодії між платником податку і контролюючим органом через спеціальне порталне рішення. При цьому, чинне правове регулювання містить окремі недоліки як технічного, так і сутнісного характеру. Такі недоліки можуть бути усунені шляхом внесення змін до ПК України, які запропоновані у цій статті.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам : Закон України № 1525-IX від 03.06.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (дата звернення: 29.06.2022).
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.06.2022).
3. Браславський Р. Г. Принципи податкового права України : автореф. дис. ... докт. юрид. наук: спец.: 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 41 с.
4. Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Юридичні науки»*. 2016. № 845. С. 12–19.
5. Кармаліта М. В. Принципи податкового права як прояв балансу приватного та публічного інтересу. *Право та державне управління*. 2020. № 1, том 1. С. 56–62.
6. Колодій А. М. Принципи права: генеза, поняття, класифікація та реалізація. *Альманах права*. 2012. Вип. 3. С. 42–46.
7. Чемодурова А. Поняття та зміст принципу рівності у праві. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 11. С. 204–207.
8. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації : монографія. К. : ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.
9. Крупка М. І., Кміть В. М., Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2016. Вип. 26.2. С. 217–224.
10. OECD (2017). International VAT/GST Guidelines. *OECD Publishing, Paris*. URL <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en> (дата звернення: 29.06.2022).