

ПОДАТКОВЕ РЕЗИДЕНТСТВО ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ ТА ЗА КОРДОНОМ В СУЧАСНИХ РЕАЛІЯХ

TAX RESIDENCY OF INDIVIDUALS IN UKRAINE AND ABROAD IN MODERN REALITIES

Шульга Т.М., к.ю.н.,

доцент кафедри податкового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Дубовик Ю.С., студентка IV курсу юридичного університету

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

У статті розглядається зарубіжний досвід щодо встановлення критеріїв податкового резидентства для фізичних осіб і проводиться аналіз податкового резидентства осіб, які отримали тимчасовий притулок в іншій країні. В Україні велике значення приділяється вивченню питань податкового резидентства фізичних осіб та критеріїв його визначення, оскільки ця характеристика має прямий зв'язок із податковим обов'язком перед українською державою. Такі вчені, як: І. М. Бондаренко, Л. І. Вдовічева, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, В. О. Рядінська, Д. Д. Коссе, А. Й. Іванський та інші, досліджували різні аспекти визначення податкового резидентства фізичних осіб, але спеціальних досліджень, спрямованих на узагальнення міжнародного досвіду та аналіз застосування цих питань в Україні, було обмежено.

Основною метою дослідження є вивчення світового досвіду визначення резидентства як характеристики фізичних осіб, які мають податкові зобов'язання, і аналіз критеріїв, за якими ця характеристика визначається. Ми також прагнемо проаналізувати нормативне регулювання податкового резидентства та його критеріїв, що стосуються громадян України, які вимушено покинули країну, розглянути подвійне оподаткування, а також проаналізувати нормативне регулювання податкового резидентства та його критеріїв в Україні в контексті поступового розвитку цього інституту в податковому праві.

Аналіз законодавства з податків свідчить про те, що визначення резидентства фізичних осіб в Україні виходить за рамки внутрішніх правових обмежень і робиться з урахуванням характеристики міжнародних стандартів.

Стаття наголошує на необхідності врахування гнучкості визначення податкового резидентства, оскільки різні країни можуть застосовувати різні критерії та підходи. Особливу увагу приділяється взаємодії українського податкового законодавства із міжнародними нормами, зокрема тим, як це може впливати на податковий статус осіб, які мають фінансові та бізнесові зв'язки за кордоном.

Ключові слова: податкова система, оподаткування, податки, податкове резидентство, платники податку, подвійне оподаткування.

The article examines foreign experience in establishing the criteria for tax residency for individuals and analyzes the tax residency of persons who have received temporary asylum in another country. In Ukraine, great attention is paid to the study of tax residency of individuals and the criteria for determining it, as this characteristic is directly related to tax liability to the Ukrainian state. Such scientists as: I. Bondarenko, L. Vdovicheva, I. Krynytskyi, M. Kucheriavenko, V. Riadinska, D. Kosse, A. Ivanskyi and others, have studied the tax residence of individuals. Shcherbaniuk and others have studied various aspects of determining the tax residence of individuals, but there have been limited special studies aimed at generalizing international experience and analyzing the application of these issues in Ukraine.

The main purpose of the study is to examine the international experience of defining residency as a characteristic of individuals with tax liabilities and to analyze the criteria by which this characteristic is determined. We also aim to analyze the regulatory framework for tax residency and its criteria in relation to Ukrainian citizens who have been forced to leave the country, to consider double taxation, and to analyze the regulatory framework for tax residency and its criteria in Ukraine in the context of the gradual development of this institution in tax law.

The analysis of tax legislation shows that the determination of tax residence of individuals in Ukraine goes beyond domestic legal restrictions and is made taking into account the characteristics of international standards, in particular, the Convention for the Avoidance of Double Taxation of Income and on the Prevention of Tax Evasion.

The article emphasizes the need to take into account the flexibility of determining tax residency, as different countries may apply different criteria and approaches. Particular attention is paid to the interaction of Ukrainian tax legislation with international norms, in particular, how this may affect the tax status of persons with financial and business ties abroad.

Key words: tax system, taxation, taxes, tax residence, taxpayers, double taxation.

Вперше в Україні визначення статусу фізичної особи як платника податку було ще в 1992 році в Декреті Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян». В даному документі головною ознакою щодо сплати податків було «громадянство», тобто громадяни України мають сплачувати податки. Вже тоді даний підхід отримав порцію критики від науковців. Тим не менш нормативно-правовий акт втратив чинність лише після 10 років його функціонування.

Чому ж у сучасних умовах громадянство не може бути критерієм сплати податку?

По-перше, це досить застаріла та неактуальна методика. Світ рухається дуже стрімко, а молодь також не сидить на місці та підкорює нові вершини з шаленою швидкістю. Це до того, що сьогодні особи можуть мати подвійне громадянство та здійснювати діяльність та отримувати дохід в різних країнах. А отже, законодавство потребувало вдосконалення і на сьогоднішній день досить позитивною є тенденція визначення сплати податків саме за місцем постійного проживання.

Л. І. Вдовічева визначає податкову юрисдикцію як форму практичної реалізації повноважень держави у сфері оподаткування на її території та відносно об'єктів, пов'язаних з нею. Податкове резидентство визначається як економіко-правовий зв'язок особи з країною, який зобов'язує її сплачувати податки та збори незалежно від місцезнаходження чи отримання доходів. Цей критерій застосовується переважно в економічно розвинених країнах [4, с. 90].

Аби визначити критерії податкового резидентства варто чітко проаналізувати окрему країну.

Наприклад, у США використовують критерії громадянства, фізичної присутності, економічних чи особистих зв'язків, вільного волевиявлення та інші. Громадянство у США є визначальним критерієм для резидентства, і це унікальний підхід, оскільки законодавством передбачено, що громадяни США оподатковуються за всіма своїми доходами в США, незалежно від місця їхнього отримання або проживання. Спеціально для цього США розробили власну Типову модель Договору про уникнення подвій-

ного оподаткування 1976 року, яку використовують укладаючи угоди з іншими країнами. Згідно з цією моделлю, громадяни США оподатковуються лише в країні свого громадянства [3, с. 109].

Критерії фізичної присутності в США визначають, що іноземець може бути визнаний резидентом країни, якщо він перебуває на їхній території не менше 31 дня протягом календарного року. Також враховується тривалість проживання особи в США протягом попередніх двох календарних років, і якщо загальна тривалість цих періодів дорівнює чи перевищує 183 дні, іноземець автоматично вважається резидентом і зобов'язаний сплачувати податки в цій країні. Звільнення встановлені тільки для осіб, що перебувають на території США з особливими цілями, такими як лікування, навчання, офіційні візити та інші аналогічні обставини.

У Франції, для визначення резидентства, використовуються критерії «постійне житло» і «центр життєвих чи ділових інтересів». Особа може бути визнана резидентом, якщо має постійне житло на території країни та здійснює професійну діяльність, на яку витрачає більшу частину свого часу або отримує більше 50% прибутку [3, с. 110].

Внаслідок використання різних критеріїв для визначення резидентства в різних країнах часто виникає ситуація, коли особу визнають резидентом двох чи більше країн. Це може мати наслідком те, що така особа підпадає під оподаткування в усіх цих країнах. Наприклад, громадянин США, який володіє майном у Великобританії та працює в Австрії, може бути визнаний резидентом обох країн і зобов'язаний сплачувати податки відповідно до їхніх законів. Такий випадок подвійного оподаткування в різних країнах за один і той самий період податкового року називається зовнішнім подвійним оподаткуванням.

Аби уникнути цього країни все частіше укладають міжнародні угоди між собою, де додатково визначають критерії резидентства та їх переваги.

Зараз для українських громадян питання податкового резидентства є одним із найбільш актуальних.

У зв'язку з початком повномасштабної війни в Україні мільйони громадян емігрували до країн Європейського Союзу та інших держав. Значна частина з них отримала статус Тимчасового Захисту в ЄС, що, відповідно до Директиви ЄС, надає право законного перебування в ЄС на період одного року (до 3 квітня 2023 року) і може бути автоматично продовжений двічі по шість місяців (до 3 квітня 2024 року), якщо обставини, що виправдовують такий захист, не припиняться.

Оскільки військові дії тривають, для тих громадян, які ще не повернулися та залишаються за кордоном, виникає питання щодо обов'язку сплати податків та визначення країни, в якій це слід робити. Це питання стає критичним, оскільки в більшості країн сплата податків є суттєвою і несплата може мати серйозні правові наслідки.

Кожна країна дбає про своє право на утримання податків від осіб, які в ній проживають. Тому в даному випадку застосовують статус податкового резидентства, який не є тотожним з громадянством. Можна бути громадянином України, але податки сплачувати в країні постійного проживання. Так, наприклад, перебуваючи в США по програмі тимчасового прихистку для українців і працюючи при цьому, ви маєте сплачувати податки в країні проживання, проте це не означає, що ви перестаете бути громадянином України.

Також варто наголосити, що визначення статусу податкового резидентства є досить важливим для уникнення подвійного оподаткування.

Щодо українського законодавства, особа має сплачувати податки, якщо має центр життєвих інтересів в Україні (тісні особисті та економічні зв'язки); перебуває в Україні не менше 183 днів протягом податкового року; зареєстрований як ФОП в Україні та має членів сім'ї, які проживають в державі. Наприклад, мати, не зареєстрована як суб'єкт

підприємницької діяльності, з двома дітьми виїхала за кордон і не залишалася в Україні більше як 180 днів, ця жінка отримує іноземний дохід в країні постійного проживання. Таким чином ця особа не відповідає вищевказаним критеріям і в даній ситуації ми можемо розглядати зміну статусу податкового резидентства та можливість сплачувати податки в іншій країні.

Зараз податкове резидентство стосовно українців, які покинули країну дуже широке розглядається як в правовому, так і в моральному аспекті. Останнє пов'язано з поширенням дезінформації та довірливість неюрідичного населення, яких вводять в оману. Таким чином такі особи починають сплачувати податки в іншій країні, в той час, коли можуть цього не робити і в той час, коли Україна як ніколи потребує цих самих податків.

Якщо дивитися на ситуацію зі сторони букви закону, то Директива ЄС дозволяє поки що не набувати податкового резидентства для біженців з України.

Також наша держава має конвенції щодо уникнення подвійного оподаткування майже з усією Європою. Текст таких документів ледь не ідентичний, за виключенням лише декількох пунктів. В контексті Конвенції про уникнення подвійного оподаткування варто розмежовувати поняття «підприємство» та «підприємець», які часто плутають ФОПів. Фізична особа підприємств – це суб'єкт господарювання, яка відповідає за свої дії та діяльність майном і не є підприємством, що є важливим аспектом. Наприклад, стаття 7 усіх конвенцій містить умови саме про підприємство, а не про підприємців. Таким чином це унеможливило застосування зазначеної статті до фізичних осіб. До них застосовується саме стаття 14, яка каже про незалежну професійну діяльність, перелік якої є вичерпним в конвенціях, та незалежну діяльність.

На нашу думку в умовах воєнного стану дані конвенції не можуть бути застосовані зараз до фізичних осіб, навіть якщо вони знаходяться більше, ніж 183 дні в країні постійного проживання, люди вимушено перебувають в іноземних країнах через бойові дії. Також вони продовжують надавати послуги різним сферам економіки України, що також є вагомим аргументом.

Вагомим позитивним внеском в податкову систему України може стати система BEPS (Base erosion and Profit Shifting). BEPS – це міжнародний проект Організації економічного співробітництва та розвитку країн G20 з розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Простіше кажучи, у контролюючих органів буде можливість обмінюватися податковою інформацією стосовно суб'єктів малого та середнього бізнесу. Таким чином система BEPS дозволить встановити єдині прозорі податкові правила для всіх причетних країн, що дасть змогу запобігти ухиленню від сплати податків бізнесом.

Висновки. Узагальнюючи вищевикладене, в Україні визначення податкового резидентства фізичних осіб базується на ряді критеріїв, які враховують різні аспекти їхнього життя та діяльності. Переважний акцент робиться на критерії місця проживання, строку перебування у країні та місця центру життєвих інтересів.

Аналіз податкового законодавства свідчить про те, що визначення резидентства фізичних осіб в Україні виходить за межі внутрішніх правових рамок і має вплив міжнародних стандартів, зокрема, Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень. Зазначені критерії створюють систему, яка дозволяє враховувати різноманітні ситуації та конкретних умов фізичних осіб у визначенні їхнього податкового статусу.

Отже, податкове резидентство українських фізичних осіб визначається гнучко та з урахуванням міжнародних стандартів, що відображає важливий аспект гармонізації податкового законодавства зі світовими нормами.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.11.2023).
2. Пархоменко-Цироцяниц С. В. Деякі аспекти правового статусу фізичних осіб – платників податків. *Юридичний вісник*. 2016. № 1. С. 86–90.
3. Рядінська В. О. Податкове резидентство фізичних осіб: зарубіжний досвід та розвиток в Україні. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. Сер. Юриспруденція*. 2014. Вип. 12. С. 108–111.
4. Вдовічева Л. І. Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2008 Вип. 427: Правознавець. С. 89–94.
5. Вдовічева Л. І. Принцип адекватності встановлення статусу податкового резидентства фізичних осіб. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2006. Вип. 311: Правознавство. С. 105–109.
6. Бондаренко І. М. Особливості податкового резидентства фізичних осіб у сучасних умовах. *Право і суспільство*. 2018. №6. С. 127–133.
7. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень. Веб-сайт URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576#Text
8. Церковний О. В. Місце діяльності нерезидента та місце отримання доходів нерезидента: правові наслідки. *Фінансове право* 2015. № 2. С. 46–48.
9. Церковний О. В. Територіальність і резидентство при визначенні бази оподаткування податку на додану вартість. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ: Збірник наукових праць*. 2016. № 3. С. 152–155.
10. Особливості визначення податкової резидентності фізичних осіб: практичні аспекти. *LexInform. Юридичні новини України*: веб-сайт. URL: <http://surl.li/bhjrjw> (дата звернення: 15.11.2023).
11. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed. Version 2017. OECD. URL: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (Last accessed: 15.11.2023).
12. Вдовічена Л.І. Втрата статусу податкового резидента: прогалина законодавства. *Право і суспільство*. 2020. № 1, ч. 2. С. 102–108.
13. Коссе Д.Д. Податковий резидент – фізична особа в міжнародному правовому режимі оподаткування. *Wissenschaftliche Ergebnisse und Errungenschaften*. 2020. Band 4. С. 53–58.
14. Glossary of Tax Terms. Organisation for Economic Cooperation and Development. URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (Last accessed: 15.11.2023).