

УДК 347.73

*Церковний Олександр Вікторович,
здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого*

ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ ПОДВІЙНОГО ГРОМАДЯНСТВА

У наведеній статті проводиться глибокий аналіз податкових наслідків подвійного громадянства. Розглядається система критеріїв за якими визначається резиденство. Надаються для аналізу різноманітні приклади можливого оподаткування громадян з подвійним громадянством.

Ключові слова: *резиденство, податок, акумулюючий метод, громадянство, критерії, місце проживання, правореалізація.*

Постановка проблеми. Податкове резидентство фізичної особи визначається поступально-акумулюючим методом, відповідно до якого за одночасного збігу або ж невизначеності кожного з нормативно визначених критеріїв резидентства, передбачено перехід до наступного, аж доки не буде досягнуто конкретної визначеності резидентства. В контексті вищезазначеного, можна визначити наступну систему критеріїв резидентства, які підлягають правозастосуванню у такому порядку:

- 1) критерій місця проживання (критерій доміцилю);
- 2) критерій постійного місця проживання (критерій доміцилю);
- 3) критерій центру життєвих інтересів (змістовно-суб'єктивний критерій);
- 4) критерій перебування (не менше 183 днів, на території України) (темпоральний критерій);
- 5) критерій громадянства (критерій правового статусу);
- 6) критерій «подолання колізійності правового статусу» (техніко-юридичний критерій подолання, суперечності, яка виникає у зв'язку із подвійним громадянством фізичних осіб).

Аналіз останніх досліджень публікацій. Вирішенням такого питання як оподаткування громадян з подвійним громадянством займались майже усі цивілізовані держави світу, через те є багато конвенцій та міжнародних договорів з цього питання.

Постановка завдання. Вивчення та аналіз податкових наслідків подвійного громадянства.

Виклад основного матеріалу. На конкретному прикладі правореалізація наведених критеріїв резидентства може бути охарактеризована ситуацією коли особа яка працює за кордоном та має місце постійного проживання в іншій державі, не є податковим резидентом України. При цьому для встановлення резидентства особи достатньо застосувати один з критеріїв визначених Податковим кодексом України в пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14. При застосуванні таких критеріїв, першочерговому застосуванню підлягає саме критерій постійного місця проживання особи [2].

Що стосується оподаткування фізичних осіб податком на доходи фізичних осіб, то правове регулювання порядку справляння такого податку регламентовано розд. IV Податкового кодексу України. Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені

чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності [2].

У разі смерті платника податку або оголошення його судом померлим чи визнання безвісно відсутнім або втрати ним статусу резидента (за відсутності податкових зобов'язань як нерезидента згідно з цим Кодексом) податок за останній податковий період справляється з нарахованих на його користь доходів. Відповідно до цього останнім податковим періодом вважається період, який закінчується днем, на який відповідно припадає смерть такого платника податку, винесення такого судового рішення чи втрата ним статусу резидента. У разі відсутності нарахованих доходів податок сплаті не підлягає.

Якщо фізична особа – платник податку вперше отримує оподатковувані доходи всередині податкового періоду, то перший податковий період розпочинається з дня отримання таких доходів. За такого нормативного регулювання, Податковим кодексом України встановлюється вичерпний перелік платників податку на доходи фізичних осіб. Це означає, що у випадку відсутності статусу податкового резидента (з урахуванням законодавчо встановлених критеріїв) особа автоматично стає нерезидентом, в розумінні пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України [2].

В свою чергу, оподаткування податком на доходи фізичних осіб нерезидентів можливо лише за умови отримання такими особами доходів з джерела їх походження в Україні. Це означає, що фізична особа, при встановленні факту її податкового нерезидентства відносно держави Україна, не може бути платником податку на доходи фізичних осіб з доходів з джерелом їх походження не з України. Відсутність статусу платника податку на доходи фізичних осіб в даному випадку означає, що особа звільняється не лише від його сплати, а й від обов'язку подавати відповідну податкову звітність (ст. 179 Податкового кодексу України) [2].

Разом з цим, платники податку-резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати до контролюючого органу податкову декларацію не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду. Контролюючий орган протягом 30 календарних днів після надходження податкової декларації зобов'язаний перевірити визначене податкове зобов'язання, сплату належної суми податку і видати довідку про таку сплату та про відсутність податкових зобов'язань з цього податку, що подається до органів митного контролю під час перетину митного кордону і є підставою для проведення митних процедур. Форма такої довідки встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Щодо нормативного співвідношення положень Кодексу та Конвенції між Урядом України і Урядом Держави Ізраїль про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал (далі – Конвенція), слід зазначити наступне.

Згідно з положеннями Закону України «Про міжнародні договори України» від 9 червня 2004 року № 1906-IV (далі – Закон № 1906-IV), міжнародний договір України – укладений у письмовій формі з іноземною державою або іншим суб'єктом міжнародного права, який регулюється міжнародним правом, незалежно від того, міститься договір в одному чи декількох пов'язаних між собою документах, і незалежно від його конкретного найменування (договір, угода, конвенція, пакт, протокол тощо) (ст. 2 Закону № 1906-IV) [4].

Відповідно до ст. 3 Закону № 1906-IV міжнародні договори України укладаються:

а) Президентом України або за його дорученням – від імені України;

б) Кабінетом Міністрів України або за його дорученням – від імені Уряду України;
в) міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади, державними органами – від імені міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, державних органів [4].

Чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства і застосовуються у порядку, передбаченому для норм національного законодавства. Якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору (ст. 19 Закону № 1906-IV) [4].

Разом з цим, згідно зі ст. 3 Податкового кодексу України, податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі – законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом [2].

Правовий зміст громадянства України, підстави і порядок його набуття та припинення встановлюються Законом України «Про громадянство України» від 18 січня 2001 року № 2235-III (далі – Закон № 2235-III). Згідно зі ст. 1 Закону № 2235-III, громадянство України – це правовий зв'язок між фізичною особою і Україною, що знаходить свій вияв у їх взаємних правах та обов'язках. Якщо громадянин України набув громадянство (підданство) іншої держави або держав, то у правових відносинах з Україною він визнається лише громадянином України. Якщо іноземець набув громадянство України, то у правових відносинах з Україною він визнається лише громадянином України (ст. 2 Закону № 2235-III). Підставами для втрати громадянства України, серед іншого, є і добровільне набуття громадянином України громадянства іншої держави, якщо на момент такого набуття він досяг повноліття. Добровільним набуттям громадянства іншої держави вважаються всі випадки, коли громадянин України для набуття громадянства іншої держави повинен був звертатися із заявою чи клопотанням про таке набуття відповідно до порядку, встановленого національним законодавством держави, громадянство якої набуто. Датою припинення громадянства України у випадках, передбачених чинним законодавством, є дата видання відповідного указу Президента України (ст. 19 Закону № 2235-III) [3].

Разом з тим, сьогодні Податковим кодексом України встановлюються певні обмеження щодо осіб, які поряд з громадянством України мають громадянство іншої держави. Так, якщо всупереч закону фізична особа-громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого цим Кодексом або нормами міжнародних угод України (пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України) [2].

Згідно ст. 1 Конвенції вона застосовується до осіб, які є резидентами однієї або обох Договірних Держав. Тобто чинна сьогодні Конвенція між Урядом України та Урядом Ізраїлю не містить прямої заборони бути особам одночасно резидентами «обох Договірних Держав». Для цілей Конвенції термін «резидент Договірної Держави» означає

будь-яку особу, що за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі місця проживання, постійного місця перебування, місця управління, місця реєстрації або будь-якого іншого аналогічного критерію, а також включає саму цю Державу та її будь-який політико-адміністративний підрозділ або місцевий орган влади. Цей термін, однак, не включає жодну особу, яка підлягає оподаткуванню в цій Державі тільки щодо доходів, одержаних із джерел у цій Державі або капіталу, розташованого у ній [1].

Якщо згідно з положеннями Конвенції фізична особа є резидентом обох Договірних Держав, її статус визначається відповідно до ст. 4 Конвенції, з урахуванням таких правил:

а) вона вважається резидентом тільки тієї Держави, де вона має більш тісні особисті й економічні зв'язки (центр життєвих інтересів); якщо Держава, у якій вона має центр життєвих інтересів, не може бути визначена, вона вважається резидентом тільки тієї Держави, де вона має у своєму розпорядженні постійне житло;

б) якщо вона має постійне житло у обох Державах або не має постійного житла у жодній з них, вона вважається резидентом тільки тієї Держави, де вона звичайно проживає;

с) якщо вона звичайно проживає в обох Державах або якщо вона звичайно не проживає в жодній з них, вона вважається резидентом тільки тієї Держави, національною особою якої вона є;

д) якщо вона є національною особою обох Держав або якщо вона не є національною особою жодної з них, компетентні органи Договірних Держав вирішують це питання за взаємною згодою [1].

Як ми бачимо, сьогодні чинна та ратифікована Конвенція не лише не містить заборони бути особам одночасно резидентами «обох Договірних Держав», а й наводить правила щодо вирішення питання резидентства в такому випадку. При цьому застосовуються відомі і національному податковому законодавству критерії центру життєвих інтересів, місця проживання, громадянства. Враховуючи наведене, положення Податкового кодексу України щодо негативних податкових наслідків для громадян України, які мають громадянство іншої держави (неможливість заліку в Україні податків, сплачених за кордоном) (пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14) прямо суперечить нормам Конвенції.

Висновки. Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору (п. 3.2 ст. 3 Податкового кодексу України; ч. 2 ст. 19 Закону № 1906-IV) [4]. Отже, чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування є частиною національного податкового законодавства України. В свою чергу, при наявності колізій між нормами міжнародного договору та, наприклад, Податкового кодексу України, пріоритетність надається саме нормам міжнародного договору. Більше того, в питаннях врегулювання колізій між нормами розглянутих нормативно-правових актів, можливе застосування і презумпції правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України) [2].

Список використаних джерел:

1. Конвенція між Урядом України і Урядом Держави Ізраїль «Про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/376_023.

2. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.
3. Про громадянство України: Закон України» від 18 січня 2001 року № 2235-III // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001, № 13, ст.65
4. Про міжнародні договори України: Закон України від 9 червня 2004 року № 1906-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2004, № 50, ст. 540

Церковный А. В. Налоговые последствия двойного гражданства

В этой статье проводится глубокий анализ налоговых последствий двойного гражданства. Рассматривается система критериев по которым определяется резиденство. Предоставляются для анализа различные примеры возможного налогообложения граждан с двойным гражданством.

Ключевые слова: *резиденство, налог, аккумулирующий метод, гражданство, критерии, место проживания, правореализации.*

Cerkovnyu A. V. Tax implications of dual citizenship

This article provides a deep analysis of the tax implications of dual citizenship. A system of criteria by which determined by residency. It provided various examples for the analysis of possible taxation of citizens with dual citizenship.

Key words: *residency, tax, accumulating method citizenship criteria, place of residence, pravorealizatsii.*

Надійшла до редакції 10 листопада 2016 р.

