

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ НЕРЕЗИДЕНТІВ – ФІЗИЧНИХ ОСІБ*

Віктор Романюк,

здобувач Київського міжнародного університету права

На сучасному етапі у розвитку світової економіки спостерігається тенденція, коли все більше країн, зацікавлених у залученні додаткових інвестицій у національні економіки, пропонує сприятливі правові та регуляторні режими. До таких режимів відносяться, у тому числі, і режими пільгового оподаткування нерезидентів, у тому числі, нерезидентів — фізичних осіб. Дослідження такого досвіду уявляється вкрай позитивним для України як країни, що, по-перше, з 1992 року дотримується міжнародних стандартів у застосуванні принципів оподаткування доходів нерезидентів (використовуючи принцип президентства), по-друге, перебуває у стані інтеграційних процесів.

Відтак, для вироблення шляхів удосконалення чинного податкового законодавства доцільно вивчити іноземний досвід та світові підходи щодо оподаткування доходів нерезидентів-фізичних осіб. Враховуючи межування України з країнами Євросоюзу та Російською Федерацією, вважаємо за доцільне зупинитися на досвіді саме цих суб'єктів. Адже значна кількість пересувань громадян та отримання ними доходів здійснюється саме з території цих держав чи на їхніх територіях.

У сенсі дослідження зауважимо на актуальність вивчення іноземного до-

свіду в порядку наукового пошуку з метою подальшого вироблення пропозицій щодо удосконалення чинного законодавства. Адже в Україні, на відміну від тих же країн СНД, в яких проблематика оподаткування нерезидентів — фізичних та юридичних осіб стала предметом цілого ряду дисертаційних досліджень (С. О. Баєв, О. А. Ухваль, М. М. Кобзарь-Фролова, І. А. Ларютіна, А. А. Шакірьянов та інші), такі дослідження фактично відсутні. І серед багатьох досліджень з питань оподаткування, зокрема, М. П. Кучерявенка, І. Є. Криницького, Н. Ю. Пришви, Р. А. Гаврилук та багатьох інших питанням дослідження іноземного досвіду, у тому ЄС, безпосередньо присвячено лише декілька робіт (зокрема, Г. В. Дмитренко, А. В. Нонко, К. В. Яценко). Саме це дає підстав для проведення даного наукового пошуку, в якому за мету поставлено аналіз іноземного досвіду (на прикладі Великобританії та РФ) оподаткування доходів нерезидентів-фізичних осіб.

Враховуючи багатоаспектність національних законодавств держав-членів ЄС та ЄС в цілому та обмеженість даної статті, вважаємо за доцільне зупинитися на короткому аналізі однієї з європейських країн, а саме Великобританії. Обрання останньої в якості прикладу пояснюється тим, що у

* Стаття друкуються в авторській редакції



ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

даній країні закладення підходів до оподаткування нерезидентів не може розглядатися як загальні, й допускає інші, більш жорсткі, вимоги та правила щодо оподаткування доходів нерезидентів. Доцільно зауважити, що 10 лютого 1993 року було підписано Конвенцію між Урядом України та Урядом Об'єднаного Королівства Великобританії та Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування № 3814.

Специфіка наявних нормативно-правових підходів у Великобританії була обумовлена не лише економічними, але й історичними та політичними факторами. Зокрема, фінансова могутність Лондонського Сіті, втрачена після Другої світової війни, була поновлена із-за зміни податкового режиму у США. В останньому випадку, аналізуючи податкове законодавство США, фахівці в якості фундаментальної причини уходу від податку у джерела називають не існування низько податкових територій та преференціальних податкових режимів, а те, як сформульовані правила визначення джерела доходу [1, с. 81–82].

До весни 2008 року у Великобританії діяв пільговий режим, що розповсюджувався на не-доміцілієв (*non-domicilled*). Під останніми розуміються фізичні особи, для яких Великобританія не є основним, постійним місцем проживання. За деякими даними, лише у Лондоні близько 115 000 осіб мають такий статус. Фактично, до 6 квітня 2008 року у Великобританії діяв режим, згідно з яким податкові резиденти Великобританії, що не стали податковими доміціліями Об'єднаного Королівства, оподатковувалися податками лише після ввозу до Великобританії поточних доходів або капіталу (принцип ввезення — *remittance basis*) [2, с. 80].

Зазначений підхід означав, що доходи або капітал, отримані таким податковим резидентом від іноземних, не британських, джерел, оподаткову-

валися податком у Великобританії лише після ввезення не-доміцілієм капіталу до Великобританії. Натомість не ввезені доходи чи капітал (зокрема, кошти, акумульовані в офшорних трастах) податком у Британії не оподатковувалися. Таким чином, не-доміцілій, який був податковим резидентом Британії, міг скористатися перевагами угод про уникнення подвійного оподаткування та зменшити податки у джерела в інших країнах. При цьому доходи і капітал не-доміцілія від джерел у Великобританії оподатковувалися податком за методом нарахування.

Щодо резидентства, то тут були існували значно більш складні підходи. Прибутковий податок сплачують всі жителі-резиденти Великобританії, незалежно від джерела походження доходів.

Для визначення суми прибуткового податку із фактично отриманого річного доходу віднімаються податкові пільги. Сімейна пара розглядається згідно з податковим законодавством як один платник податків.

При цьому ставки прибуткового податку протягом 2007–2011 років становили: для доходів від дивідендів — від 10 % (початкова та основна ставки) до 32,5 % (висока ставка); для доходів від накопичення заощаджень — від 10 % (початкова ставка), 20 % (основна ставка) до 40 % (висока ставка); для інших доходів — від 10 % (початкова ставка), 22 % (основна ставка) до 40 % (висока ставка). При цьому діапазон доходів (крім особистої знижки з прибуткового податку) становить: для застосування початкової ставки — від 0 до £2,230; для основної ставки — від £2,231 до £34,600, для високої ставки — від £34,600 [3].

Частий гість Великобританії ставився її податковим резидентом, лише якщо він проводив у Великобританії в середньому 90 днів у році, але при цьому ані день прибуття, ані день від'їзду не враховувався. Однак це стосувалося саме візитів до країни.



Натомість якщо особа проживає у Великобританії понад 182 дні в будь-який податковий рік, вона вважається резидентом [4].

Таким чином, у разі в'їздів на територію країни, як бачимо, термін віднесення до резиденства в Англії був фактично удвічі коротшим, аніж за загальними міжнародними підходами, прийнятими, у тому числі, і в Україні (183 дні у календарному році). Заради справедливості відзначимо, що Великобританія є не єдиним винятком з міжнародного строкового стандарту. Так, у Франції резидентами вважаються фізичні особи французької національності, що перебувають у Франції або за її межами не менше 2 років, а також іноземці, які перебувають у Франції більше 2 років (за винятком іноземних службовців) [5, с. 364].

Натомість, як відзначають фахівці, із 6 квітня 2008 року, коли почав діяти новий режим оподаткування не-доміцилієв, згадані вище можливості зменшення або законного уникнення від оподаткування зазнали суттєвих змін [2, с. 81]. Так, з метою визначення строку перебування у Великобританії для визначення податкового президентства враховується той день, коли фізична особа прибуває у північ на територію Великобританії. Це означає, що враховується день приїзду, також, залежно від графіку відбуття, може бути врахований і день від'їзду фізичної особи.

Раніше не-доміцилій, перебуваючи у Великобританії понад 17 років, набував статус доміцилія, але лише для цілей стягнення податку на спадщину. Із набуттям даного статусу та у випадку смерті фізичної особи британським податком на спадщину були би обкладені активи такої особи у будь-якій точці світу. До набуття ж статусу доміцилія податком оподатковувалося б лише те майно померлого, яке фізично знаходилося у Великобританії.

Нині не-доміцилій може отримати право оподаткування доходів за прин-

ципом ввезення лише після подання заяви на отримання даного статусу. Якщо не-доміцилій був податковим резидентом Великобританії більше .. із попередніх 10 років, він має сплачувати 30 000 англійських фунтів щорічно виключно для того, щоб мати можливість скористатися правом оподаткування доходів та капіталу за принципом ввезення. При цьому навіть якщо 30 000 фунтів були сплачені, увесь дохід, переведений не-доміцилієм у Британію, буде додатково оподатковуватися за застосовуваними до даного типу доходів чи капіталу ставками. Якщо ж право використання принципу ввезення не отримано, то усі доходи та капітал не-доміцилія, не залежно від знаходження джерел, буде оподаткований британськими податками на доходи і капітал.

Існує цілий ряд додаткових норм, спрямованих на усунення раніше наявних прогалів. Зокрема, раніше відсоткові доходи від банківських вкладів в іноземних (не британських) фінансових установах та доходи від інших інвестицій оподатковувалися податком лише за умови, що джерело походження доходу продовжувало існувати у тому фінансовому році, в якому доходи були ввезені до Великобританії. При цьому у Великобританії фінансовий рік, на відміну від багатьох країн (у тому числі й України, в якій фінансовий рік співпадає з календарним), починається із 6 квітня і закінчується 5 квітня наступного року. Тому якщо, наприклад, банківський рахунок закривався 5 квітня, а 6 квітня процентний дохід переводився до Британії, такий дохід податком не оподатковувався. Нині ця прогалина скасована.

До 2008 року ввезення до Великобританії не-доміцилієм певного майна (зокрема, твір мистецтва, автомобіль) податком у країні не оподатковувався. Нині ввезення даних об'єктів вважається ввезенням капіталу і оподатковується податком.



ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

Раніше якщо не-доміцилій дарував доходи або капітал своїм родичам до ввезення грошових коштів або іншого майна на територію Великобританії, при ввезенні такого майна родичами на територію Британії доходи або капітал податком не оподатковувалися. Із 2008 року, якщо не-доміцилій або його родина отримує перевагу від ввезення даного майна на територію Британії, не-доміцилій має сплатити податок із вартості ввезеного майна. Крім того, з 6 квітня 2008 р. сума сплачених за кордоном відсотків за офшорним іпотечним кредитом, що використовується для придбання нерухомості у Великобританії, вважається ввезенням капіталу до Великобританії і підлягає оподаткуванню.

Слід відзначити, що зазначені зміни у податковому законодавстві стосовно визначення статусу нерезидента та його оподаткування по-різному сприймаються серед фахівців. Так, ряд експертів вважає, що не-доміцилії як і раніше можуть користуватися пільговим податковим режимом протягом 7 років і що наявний режим як і раніше надає суттєві податкові переваги при використанні не-доміциліями офшорних трастів. Натомість, значна кількість інших фахівців вважає, що новий режим є складним, нецікавим для нерезидентів і накладає додатковий тягар на не-доміцилієв [2, с. 83]. На підтвердження даної тези багато із добре відомих надзвичайно багатих не-доміцилієв зазначили, що готові переїхати із Великобританії в інші країни та перебазувати туди свої компанії.

Заслуговує на увагу й досвід Російської Федерації, про яку мова йшла на початку статті, тим більше враховуючи географічне та геополітичне розташування України. В Росії застосовується по відношенню до нерезидентів — фізичних осіб принцип нерезидентства, притаманний й українському законодавству. Разом із тим є цілий ряд відмінностей, обумовлених національним законодавством, які

слід мати на увазі, збираючись отримувати доходи за межами України.

Застосування міжнародних договорів у сфері оподаткування в Російській Федерації нерідко викликає питання, пов'язані з різними тлумаченнями тих або інших понять і категорій в міжнародних договорах та актах державних відомств, зокрема, Державної податкової служби РФ. Зазвичай, у більшості інструктивних матеріалів Держподатокслужби РФ дослівно відтворюються положення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна. Проте в деяких випадках інструкції Держподатокслужби РФ та Мінфіну РФ включають формулювання, що відрізняються від норм міжнародних угод, а також роз'яснюють і уточнюють зміст окремих конкретних понять. Все це в цілому і створює підстави для аналізу положень російського законодавства у сфері оподаткування нерезидентів.

У Російській Федерації, як і в Україні, основним податком, що мають сплачувати нерезиденти — фізичні особи, є податок на доходи фізичних осіб. Для цілей сплати податку на доходи фізичних осіб (далі — ПДФО) фізичні особи поділяються на податкових резидентів Російської Федерації і на осіб, що ними не є, тобто нерезидентів. До доходів резидентів і нерезидентів застосовуються різні податкові ставки, встановлені Податковим кодексом Російської Федерації (далі — ПК РФ) [6].

Згідно з ПК РФ, який є базовим актом національного законодавства у сфері оподаткування, податковими резидентами визнаються фізичні особи, які перебувають на території РФ не менше 183 календарних днів протягом 12 наступних поспіль місяців (п. 2 ст. 207 ПК РФ). Даний період не переривається навіть тоді, коли фізична особа виїжджає за межі РФ для короткострокового (менше шести місяців) лікування або навчання. Підтвер-



дити перебування за кордоном з метою лікування чи навчання можна наступними документами: 1) договором (або довідкою) з освітньою (медичною) установою; 2) копією паспорта з відмітками органів прикордонного контролю про перетин кордону (лист Мінфіну Росії від 26 червня 2008 р. № 03-04-06-01/182); 3) незалежно від фактичного часу знаходження в РФ податковими резидентами визнаються російські військово-службовці, які проходять службу за кордоном, а також співробітники органів державної влади та органів місцевого самоврядування, відряджені на роботу за межі РФ [7].

Статтею 6.1 ПК РФ встановлено, що перетин строку, який обчислюється днями, починається наступного дня після календарної дати або настання події (вчинення дії), яким визначено його початок. У зв'язку з цим перетин строку фактичного знаходження працівника на території РФ починається на наступний день після календарної дати, яка є днем його прибуття на територію РФ. День від'їзду за кордон вважається днем перебування в РФ. При цьому дати прибуття на територію Росії і від'їзду з Росії встановлюються за відмітками прикордонного контролю в закордонному паспорті. Слід мати на увазі, що при визначенні податкового статусу має значення лише фактичний, документально підтверджений час перебування фізичної особи в РФ. Так, наміри фізичної особи щодо часу перебування в Російській Федерації при визначенні її податкового статусу в розрахунок не приймаються. Адже визначення податкового статусу виходячи з передбачуваного (у тому числі виходячи з трудового договору) часу знаходження в Російській Федерації Кодексом не передбачено (Листи Мінфіну Росії від 07.11.2007 № 03-04-06-01/377, від 25.06.2007 № 03-04-06-01/200, від 13.06.2007 № 03-04-06-01/185).

Із загального правила, зазначеного вище, виняток становлять випадки

прийому на роботу громадян Білорусії, які визнаються податковими резидентами РФ з моменту укладення трудового договору з роботодавцем — російською організацією на строк не менше 183 днів у календарному році (Листи Мінфіну РФ від 29.03.2007 р. № 03-04-06-01/94, від 26.12.2005 р. № 03-05-01-04/396, від 15.08.2005 р. № 03-05-01-03/82 [2]). Певні зміни можуть відбутися у цьому напрямі у зв'язку з подальшим розвитком правовідносин в межах Митного союзу, членом якого виступає РФ.

Якщо фізична особа є громадянином іноземної держави, з якою у Російської Федерації існує чинна угода про безвізовий режим, то для цілей отримання підтвердження за вказаний в заяві період представляються додаткові документи, що підтверджують фактичне перебування цієї особи на території Російської Федерації не менше 183 днів протягом 12 наступних підряд місяців. Такими документами можуть бути, наприклад, довідка з місця роботи в Російській Федерації, копія таблицю обліку робочого часу з інших організацій, копії договорів платного надання послуг, копії авіа- і залізничних квитків тощо (Лист Мінфіну Росії від 05.02.2008 року № 03-04-06-01/31). Водночас той же самий вид на проживання, згідно з російським законодавством, не є документом, що свідчить про фактичний час перебування громадянина на території країни, а лише підтверджує право фізичної особи на проживання в ній, а також її право на вільний виїзд і в'їзд в країну (п. 1 ст. 2 Федерального закону від 25.07.2002 р. № 115-ФЗ «Про правовий статус іноземних громадян у Російській Федерації»).

Втілюючи один з базових принципів міжнародного оподаткування, Податковий кодекс РФ не передбачає спеціального порядку визначення податкового статусу фізичних осіб в залежності від громадянства. Відповідальність за правильність його визна-



ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

чення у фізичної особи — отримувача доходу лежить на організації, що є податковим агентом (ПК РФ, Лист Мінфіну Росії від 26.10.2007 № 03-04-06-01/362).

Натомість у питанні, що стосується ставок оподаткування, тут підходить дещо різняться. Так, відповідно до п.п. 1 і 3 ст. 224 ПК РФ податкові ставки встановлюються залежно від того, чи є фізична особа резидентом: для резидентів — 13 %, якщо інше не передбачено ПК РФ; для нерезидентів — 30 % (за винятком доходів, одержуваних у вигляді дивідендів від пайової участі в діяльності російських організацій, для яких податкова ставка дорівнює 15 %).

У разі зміни податкового статусу працівника перерахунок сум ПДФО здійснюється з моменту, коли його статус за податковий період більш змінюватися не може, або після закінчення податкового періоду. Якщо за наслідками податкового періоду співробітник буде податковим резидентом, то з його доходів від джерел в РФ суму податку, розраховану раніше за ставкою 30 %, слід перерахувати за ставкою 13 % як з резидента (Лист Мінфіну Росії від 22.11.2007 р. № 03-04-06-01/406).

Якщо за підсумками будь-якого податкового періоду фізична особа не буде податковим резидентом (наприклад, у разі остаточного виїзду з РФ до досягнення 183 днів перебування в РФ в даному календарному році), а податок з доходів, виплачених до від'їзду, утримувався виходячи з наявності на кожну дату фактичного отримання доходу (з урахуванням попереднього кожної такої дати 12-місячного періоду) статусу податкового резидента за ставкою 13 %, то сума податку, що підлягає сплаті, повинна бути перерахована за ставкою 30 % (Лист Мінфіну Росії від 04.07.2007 р. № 03-04-06-01/210). Даний перерахунок здійснюється з початку податкового періоду, в якому відбулася зміна податкового статусу.

Водночас, згідно з правилами міжнародного податкового права, відповідно до пункту 3 статті 224 ПК РФ податкова ставка в розмірі 30 % встановлюється щодо всіх доходів, одержуваних фізичними особами, які не є податковими резидентами Російської Федерації. Відповідно до статті 7 ПК РФ, якщо міжнародним договором Російської Федерації, що містить положення, що стосуються оподаткування та зборів, встановлено інші правила, ніж передбачені цим Кодексом та прийнятими відповідно до нього нормативно-правовими актами про податки і (або) збори, то застосовуються правила і норми міжнародних договорів Російської Федерації.

Відповідно до п. 2 ст. 232 ПК РФ для отримання податкових привілеїв, передбачених міжнародним договором, платник податку повинен подати до податкових органів Російської Федерації офіційне підтвердження того, що він є резидентом держави, з якою Росія уклала діючий протягом відповідного податкового періоду (або його частини) договір (угоду) про уникнення подвійного оподаткування. Підтвердження може бути представлено як до сплати, так і протягом одного року після закінчення того податкового періоду, за результатами якого платник податків претендує на отримання податкових привілеїв.

Таким чином, можна зробити висновки, що загалом оподаткування іноземних фізичних осіб в багатьох країнах здійснюється із врахуванням специфіки, встановленої як національним законодавством, так і міжнародними договорами (угодами), прийнятими у сфері усунення подвійного оподаткування. За допомогою двосторонніх та багатосторонніх міжнародних угод відносини, пов'язані з оподаткуванням доходів нерезидентів, виступають предметом міжнародно-правового податкового регулювання. При цьому брати участь у нормотворенні, пов'язаному з регулюванням даного виду сус-



пільних відносин, зацікавлені майже усі країни. Адже це дає їм можливість заохочувати отримувати доходи на їх територіях (а відтак — і оподатковувати такі доходи, і надходження будуть йти до національних бюджетів) не лише резидентів, але й нерезидентів.

Відтак і податкова політика, яку проводить уряд тієї чи іншої країни по відношенню до нерезидентів-фізичних осіб, має суттєве значення для формування інвестиційно привабливого іміджу країни в цілому. У цьому сенсі не має бути дилеми між необхідністю наповнення державної скарбниці швидко, невеликими платежами у даний момент, на фоні можливості поповнення її довготривалими доходами

від інвестицій, капіталу, доходів, які нерезидент вважає за доцільне перевести саме до тієї країни, в якій найбільш сприятливий режим оподаткування. ♦

Список використаних джерел

1. *Ивлиева М. Ф. Состояние налогообложения «пассивных» доходов нерезидентов в США / М. В. Ивлиева // Налоговед. — 2009. — № 6. — С. 79–83.*
2. *Болтенко О. А. Налогообложение физических лиц в Великобритании — конец налоговой гавани / О. А. Болтенко // Налоговед. — 2008. — № 9. — С. 79–93.*
3. *Налоги и налогообложение компаний в Великобритании [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.bookkeeping-accounting.ru/taxation.html>.*
4. *Налогообложение индивидуальных нерезидентов [Электронный ресурс]: Режим доступа: http://www.formationcompany.ru/article/uk_hom05.11.2009*
5. *Орлюк О. П. Финансове право: академічний курс / О. П. Орлюк. — К. : Юрінком Інтер, 2010. — 880 с.*
6. *Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ, в ред. Федеральных законов от 09.07.1999 г. № 154-ФЗ, от 30.06.2003 г. № 86-ФЗ, от 29.06.2004 г. № 58-ФЗ, от 28.12.2010 г. № 404-ФЗ [Электронный ресурс: Правовая навигационная система]. — Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk>.*
7. *О налогообложении физических лиц, являющихся нерезидентами Российской Федерации: Отдел налогообложения физических лиц Управления Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a38/175173.html>.*