

КРИТЕРІЙ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ФІЗИЧНИХ ОСІБ

У статті досліджуються критерії визначення податкового резидентства фізичних осіб. Розглядаються визначення таких понять, як «резидент» та «нерезидент», через призму податкового права та податкового законодавства України. Також увага спрямована на врегулювання питання подвійного громадянства та оподаткування таких осіб через механізми міжнародної співпраці.

Ключові слова: оподаткування, резидент, нерезидент, податок, доходи, податкове резидентство, праворозуміння.

Постановка проблеми. Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Відповідно до ст. 162 Податкового кодексу України [1] платниками податку на доходи фізичних осіб (надалі – ПДФО) є:

- 1) фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- 2) фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- 3) податковий агент.

У свою чергу, визначення таких понять, як «резидент» та «нерезидент», наводяться в ст. 14 Податкового кодексу України [1]. Фізична особа – нерезидент, згідно з підп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, – це фізична особа, яка не є резидентом України. Разом з тим у підп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України зазначається, що фізична особа – резидент – це фізична особа, яка має місце проживання в Україні. У разі 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 чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу,

в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання визначення податкового резидентства було висвітлено насамперед у міжнародних договорах та в Податковому кодексі України.

Постановка завдання. Здійснення аналізу визначення податкового резидентства та оподаткування громадян з подвійним громадянством.

Виклад основного матеріалу. Математичну формулу визначення податкового резидентства фізичної особи можна відобразити таким чином:

$$A + (A + B) + (A + B + C) + (A + B + C + D) + (A + B + C + D + E) + (A + B + C + D + E + F) = G,$$

де А – критерій місця проживання; В – критерій постійного місця проживання; С – критерій центру життєвих інтересів; D – критерій перебування; Е – критерій громадянства; F – критерій «подолання колізійності правового статусу»; G – податкове резидентство. Тобто по відношенню до визначення резидентства будь-якої фізичної особи достатньо дійти до відомого критерію, що автоматично виключає необхідність застосування всіх інших критеріїв.

У той же час підп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України встановлює деякі обмеження в частині окремих груп фізичних осіб. У першу чергу це стосується нормативних приписів Подат-

кового кодексу України, які встановлюють санкції за наявність у особи подвійного громадянства. 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 [1].

З урахуванням викладеного не зовсім зрозумілим вбачається обмеження, встановлене Податковим кодексом України щодо осіб – громадян України, які мають громадянство іншої держави. Дійсно, у відповідності до ст. 2 Закону України «Про громадянство України» застосовується принцип єдиного громадянства. Такий принцип, серед іншого, полягає в тому, що громадянин України, який набув громадянство (підданство) іншої держави або держав, у правових відносинах з Україною визнається лише громадянином України. У свою чергу, якщо іноземець набув громадянство України, то у правових відносинах з Україною він визнається лише громадянином України. Разом з цим Податковий кодекс України в питаннях оподаткування доходів фізичних осіб саме на території України застосовує виключно критерії резидентства. Критерій громадянства особи є останнім при встановленні саме податкового резидентства фізичної особи – платника податків і застосовується у випадках, коли використання всіх інших критеріїв не дає змоги достовірно встановити резидентство особи.

Варто зазначити, що сьогодні одним з основних питань, яке виноситься на розгляд світової спільноти, є питання, пов'язане з уникненням подвійного оподаткування фізичних осіб. Вирішення даного питання лежить у площині вже не національного податкового законодавства, а потребує опрацювання окремих міжнародних актів. На наш погляд, при вирішенні питання подвійного оподаткування фізичних осіб певну зацікавленість може становити Конвенція між Урядом України і Урядом Держави Ізраїль «Про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал» (надалі – Конвенція) [2].

Проведений аналіз положень зазначеного нормативного документа дозволяє говорити про те, що для цілей цієї 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 в ній (ст. 4 Конвенції).

При подальшому розгляді приписів Конвенції можна дійти висновку, що даний документ встановлює певні особливості оподаткування фізичних осіб, які одночасно є резидентами України та Ізраїлю. З цього приводу положення Конвенції можуть бути корисними при визначенні статусу таких осіб та відповідно особливостей оподаткування їхнього доходу. Отже, якщо особа є резидентом обох Договірних Держав, її статус визначається відповідно до 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 в обох Державах або не має постійного житла в 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 [2].

З огляду на викладене можна дійти цілком логічного висновку про те, що саме Конвенцією як міжнародним договором, укладеним між урядами України та Ізраїлю, передбачається можливість фізичних осіб одночасно бути «національною особою» обох держав (п. «d» ч. 2 ст. 4 Конвенції). У свою чергу, запропонована в Конвенції термінологія сприяє усталеним підходам праворозуміння та правозастосування. Так, зокрема, окремі положення Конвенції дають визначення такому поняттю, як «національна особа». Під «національною особою» розуміється будь-яка фізична особа, яка має громадянство Договірної Держави (тобто України та Ізраїлю) (підп. «і» п. «g» ч. 1 ст. 3 Конвенції).

Проведене дослідження положень Податкового кодексу України та положень Конвенції дозволяє дійти висновку, що громадянство як критерій визначення податкового резидентства фізичної особи є

останнім критерієм не лише в межах національного податкового законодавства, а й на рівні міжнародних договорів. У той же час з доктринальної точки зору ситуація наявності у фізичної особи одночасно громадянства декількох держав цікава саме з огляду на подальші правові наслідки даного становища.

У даному випадку Конвенцією пропонується вирішення даного питання в площині взаємних консультацій та взаємної згоди компетентних органів обох Договірних Держав. Разом з тим вельми конфліктним убачається положення Податкового кодексу України щодо неможливості заліку в Україні податків, сплачених за кордоном фізичними особами, які є громадянами України й одночасно громадянами іншої держави. За такого підходу порушуються взяті державою Україна міжнародні зобов'язання щодо

двостороннього узгодження оподаткування таких громадян.

Висновки. Питання оподаткування розглядуваної категорії фізичних осіб повинно відбуватися також з дотриманням певних міжнародних принципів. Одним із таких принципів можна вважати і принцип недискримінації. Практичним виразом принципу недискримінації в межах розглянутої нами Конвенції є норми ст. 24, якими передбачено, що національні особи Договірної Держави не підлягатимуть у другій Договірній Державі будь-якому оподаткуванню або пов'язаному з ним зобов'язанню, яке є іншим або більш обтяжливим, ніж оподаткування і пов'язане з ним зобов'язання, яким підлягають або можуть підлягати національні особи цієї другої Держави за тих же обставин, зокрема щодо резиденції [2].

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : від 2 груд. 2010 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
2. Конвенція між Урядом України і Урядом Держави Ізраїль «Про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал» від 26.11.2003.

REFERENCES

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 2 hrud. 2010 [Tax Code of Ukraine on Dec. 2. 2010]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. – Supreme Council of Ukraine.* 2011. № 13-14, №15-16, № 17. – St. 112 [in Ukrainian].
2. *Konventsiiia mizh Uriadom Ukrainy i Uriadom Derzhavy Izrail «Pro unyknennia podviinoho opodatkovannia ta zapobihannia podatkovym ukhlyenniam stosovno podatkiv na dokhody ta kapital» vid 26.11.2003 [Convention between the Government of Ukraine and the Government of the State of Israel «On the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion on Income and Capital» of 26.11.2003] [in Ukrainian].*

А. В. ЦЕРКОВНИЙ

соискатель кафедры финансового права

Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

КРИТЕРИИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

В статье исследуются критерии определения налогового резидентства физических лиц. Рассматриваются определения таких понятий, как «резидент» и «нерезидент», сквозь призму налогового права и налогового законодательства Украины. Также внимание направлено на урегулирование вопроса двойного гражданства и налогообложения таких лиц через механизмы международного сотрудничества.

Ключевые слова: налогообложение, резидент, нерезидент, налог, доходы, налоговое резидентство, правопонимание.

V. TSERKOVNIY

Applicant of the Department of Financial Law of of Yaroslav Mudryi National Law University

THE CRITERIA FOR DETERMINING TAX RESIDENCY INDIVIDUALS

Problem Setting. Sufficient (but not exclusive) condition for determining the location of the center of vital interests of physical persons is the place of residence of her family or her registration as a business entity. If it is impossible to

determine the resident status of an individual, using the preceding provisions of this subparagraph, an individual is considered resident if he is a citizen of Ukraine.

Analysis of recent researches and publications. Issues of definition of tax residence was reflected primarily in international treaties and Tax code of Ukraine.

Statement of the problem. The implementation of the analysis determine the tax residency and the taxation of citizens with dual citizenship.

Presentation of the basic material. It should be noted that one of the major issues today being submitted for consideration of the world community are questions related to the avoidance of double taxation of individuals. The solution to this question is not in the field of the national tax legislation, but requires consideration of certain international acts. In our view, when addressing the issue of double taxation of individuals, a certain interest can represent the Convention between the Government of Ukraine and the Government of the State of Israel "On avoidance of double taxation and prevention of tax evasion concerning taxes on income and on capital" (hereinafter – the Convention).

The analysis of the provisions of this normative document suggests that the term "resident of a Contracting State" means for the purposes of this Convention, any person who is liable to tax under the law of that State therein on the basis of residence, permanent place of residence, place of management, place of registration or any other similar criterion and also includes the State itself and its political-administrative subdivision or a local authority. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital, which is situated therein (article 4 of the Convention).

Conclusion. The taxation of these categories of individuals should also be subject to certain international principles. One of these principles is the principle of non-discrimination. The practical expression of the principle of non-discrimination in the framework of this Convention are the rules of art. 24, which provides that the Contracting States shall not be subject to the second Contracting State to any taxation or to the related obligation, which is other or more burdensome than the taxation and related obligations, which are or may be subject to a national of that other State in the same circumstances, particularly with regard to residence.

Key words: taxation, resident, non-resident, tax, income, tax residency, legal consciousness.

Церковний О. В. Критерії визначення податкового резидентства фізичних осіб [Електронний ресурс] / О. В. Церковний // Право та інноваційне суспільство : електрон. наук. вид. – 2016. – № 2 (7). – Режим доступу: <http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2016/12/Tserkovniy7.pdf>.