

БОНДАРЕНКО І. М.,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ФІЗИЧНИХ ОСІБ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

*Власник землі обов'язково є громадянином тієї країни,
де розміщений його маєток.
Власник капіталу є, за суттю, громадянином усього світу
і аж ніяк не завжди має бути прив'язаним
до будь-якої окремої країни.*
А. Сміт

Статтю присвячено дослідженню інституту резидентства фізичної особи в умовах глобалізації та сучасних умовах актуального міжнародного співробітництва України.

Ключові слова: фізична особа, податковий резидент, критерії.

Статья посвящена исследованию института налогового резидентства физического лица в условиях евроинтеграции Украины. Автором проанализирован перечень критериев, необходимых для определения налогового резидентства физических лиц.

Ключевые слова: физическое лицо, налоговый резидент, критерии.

The article is devoted to study the institution of tax residency of an individual. The criteria for attributing an individual to the residence of separate country.

Key words: individual, tax resident, criteria.

Вступ. У контексті міжнародного співробітництва України з фінансово-податкових питань, отримання безвізового режиму та світової глобалізації економіки особливої актуальності набуває дослідження питань податкового резидентства і фізичних осіб як платників податків та окреслення критеріїв такого резидентства.

Серед учених, які досліджували деякі питання визначення податкового резидентства фізичних осіб, слід виокремити О.В. Бризгаліна, Л.І. Вдовічену, О.С. Грачову, П. Клінфельда, І.Є. Криницького, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, Ю.Г. Козака, С.Г. Пепеляєва, С.С. Тарасва, О.В. Церковного, О.А. Шахматьєва, Н.В. Шкільову, О.В. Щербанюка та інших. Однак спеціального дослідження критеріїв визначення фізичної особи резидентом тієї чи іншої держави на сьогодні в Україні не існує.

Постановка завдання. Мета статті полягає у спробі сформулювати критерії та особливості визначення податкового резидентства фізичних осіб в Україні та громадян України у світі.

Результати дослідження. Податково-правові норми діють на певній території та стосовно деяких осіб. При цьому важливо зауважити, що в основі оподаткування лежать два основні принципи:



1. Принцип рівності в податковій сфері іноземців, осіб без громадянства та громадян країни, на території якої вони отримують доходи [1, с. 212].

2. Право країни, громадяни якої отримують доходи за її межами, оподатковувати ці доходи, і кошти використовувати на розвиток її територій [2, с. 13].

Податкова юрисдикція країни розповсюджується не тільки на певну територію, але й на осіб, які деяким чином пов'язані із цією територією. Для визначення такого зв'язку в міжнародному податковому праві є два інститути:

- інститут резидентства;
- інститут податкового доміцилію.

Правовий зв'язок країни та фізичної особи, що проявляється у сукупності їхніх взаємних прав та обов'язків, визначається інститутом громадянства. Обсяг останніх є відображенням інституту податкового резидентства фізичної особи та передбачає відсутність стійкого зв'язку у взаємовідносинах громадянина і держави.

Принцип резидентства полягає в тому, що всі резиденти, визнані згідно з податковим законодавством країною, оподатковують абсолютно всі свої доходи: отримані як на території цієї країни, так і за її межами, тобто несуть повну податкову відповідальність. А нерезиденти оподатковують лише доходи, отримані на території цієї країни, тобто несуть обмежену податкову відповідальність.

Інститут податкового доміцилію щодо фізичних осіб використовується як місце постійного перебування (проживання) фізичної особи. Критерій доміцилію для визначення податкового статусу фізичних осіб застосовує, наприклад, Франція (поряд із громадянством), Велика Британія, Швейцарія та інші країни.

Принцип територіальності об'єкта оподаткування полягає в тому, що податки утримуються з доходів, отриманих на території певної держави. Відповідно, доходи, отримані за межами цієї країни, звільнюються від оподаткування. За загальним правилом, податкове законодавство держави реалізується в межах її території. Однак із цього правила можливі винятки. Прикладом різних кордонів сфери дії загального та фіскального суверенітетів є складні податкові взаємовідносини Великобританії та Північної Ірландії. Частиною «королівських володінь» є острови Гернсі, Джерсі, Мен і Британські заморські території (Гібралтар, Бермуди і таке інше). Із часом багато цих земель перетворилися на найбільші офшорні центри, що приваблюють низькими податковими ставками, відмінними від податкових ставок Великої Британії загалом, однак при цьому бізнесу надаються ті самі гарантії, що й у Великій Британії. Також на цих територіях діє власне податкове законодавство, а не норми податкового права Англії, тобто податковий суверенітет Великої Британії на ці території не розповсюджується [3, с. 49].

Таким чином, перший принцип бере за критерій місце перебування платника податків. Принцип територіальності ж базується на національній належності джерела доходу. Використання цього принципу щодо об'єкта є досить складним, бо сукупність фактичних ознак об'єкта оподаткування не завжди має матеріальне втілення, відповідно до якого можливо було б визначити його територіальну приналежність.

Дуже вдало зазначає С.Г. Пепеляєв, що за фактичними ознаками можливо встановити територіальну приналежність лише тих об'єктів оподаткування, предмет яких із погляду цивільного права можливо визначити як річ. Але коли об'єктом податку є майнові та виключні права, то за фізичними ознаками визначити територіальну приналежність останнього досить важко.

Використання будь-якого зі згаданих принципів за умов однакового застосування всіма країнами світу виключало би будь-яку можливість міжнародного подвійного оподаткування. Однак податкове законодавство різних країн базується на різних принципах. Так, США, Росія та Україна беруть за основу принцип резидентства. Інші країни Європи та держави Латинської Америки – принцип територіальності.

Так, у країнах, громадяни та компанії яких отримують значно більші суми доходів від діяльності за межами держави та від капіталів, що розміщені за кордоном, найчастіше вико-



ристовується принцип резидентства щодо розмежування податкових юрисдикцій. А в країнах, у економіці яких значну роль відіграють іноземні капітали, все більше застосовується принцип територіальності [4, с. 99]. Тому на практиці виникає дуже багато проблем з усуненням міжнародного подвійного оподаткування.

Велике значення у міжнародних податкових відносинах має застосування загальних міжнародно-правових принципів: принципу недискримінації, згідно з яким фізичним особам однієї країни надаються умови оподаткування не гірші, ніж ті, що надаються фізичним особам будь-якої іншої країни; принципу взаємності, відповідно до якого іноземним суб'єктам надаються аналогічні права й обов'язки у сфері оподаткування тим, якими користуються національні суб'єкти на території відповідної країни [5, с. 365].

У нашій державі запроваджено принцип резидентства. Відповідно до Податкового кодексу України, резидент-фізична особа – це людина, яка проживає в Україні. Цивільним кодексом України (ст. 29) визначено, що місцем проживання фізичної особи є житло, у якому вона перебуває постійно або тимчасово. Для цілей оподаткування важливо вказати і місце проживання малолітніх та неповнолітніх осіб, бо вони визначені податковим законодавством як самостійні платники податків, хоч і мають неповну дієздатність.

Так, фізична особа, яка досягла чотирнадцяти років, вільно обирає собі місце проживання, за винятком обмежень, які встановлюються законом. Місцем проживання фізичної особи віком від десяти до чотирнадцяти років є місце проживання її батьків (усиновителів) або одного з них, з ким вона проживає, опікуна або місцезнаходження навчального закладу чи закладу охорони здоров'я тощо, у якому вона проживає, якщо інше місце проживання не встановлено за згодою між дитиною та батьками (усиновителями, опікуном) або організацією, яка виконує щодо неї функції опікуна.

У разі спору місце проживання фізичної особи віком від десяти до чотирнадцяти років визначається органом опіки або судом. Місцем проживання фізичної особи, яка не досягла десяти років, є місце проживання її батьків (усиновителів) або одного з них, з ким вона проживає, опікуна або місцезнаходження навчального закладу чи закладу охорони здоров'я, у якому вона проживає. Місцем проживання недієздатної особи є місце проживання її опікуна або місцезнаходження відповідної організації, яка виконує щодо неї функції опікуна.

Однак важливо зауважити, що фізична особа може мати кілька місць проживання. Якщо так, то як визначити резидентство фізичної особи, яка має два та більше місць проживання, що не заборонено українським законодавством? У такому разі Податковий кодекс України вводить поняття постійного місця проживання. На підтвердження цього Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю» визначає резидентом фізичну особу (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства), яка має постійне місце проживання на території України, зокрема ту, яка тимчасово перебуває за кордоном. А нерезидентом – фізичну особу (іноземні громадяни, громадяни України, особи без громадянства), яка має постійне місце проживання за межами України, зокрема ту, яка тимчасово перебуває на території України.

І в податковому, і у валютному законодавстві встановлюється термін постійного місця проживання, кількісне визначення якому не надається чинним законодавством. Тому поряд з ознакою присутності встановлюються й інші критерії, що можуть реально довести статус резидента для фізичної особи.

Критерії податкового резидентства визначаються на: а) міжнародному (універсальному) рівні (в рамках типових конвенцій); б) міждержавному рівні (в рамках двосторонніх договорів); в) національному рівні (в рамках приписів національного податкового законодавства) [6, с. 4].

Важливо наголосити, що принцип резидентства виконує фіскальну функцію бюджету. Логічно, що абсолютно всі країни встановлюють жорсткі критерії резидентства для визначення широкого кола іноземців у статусі резидента. В умовах глобалізації та космополітизму важливим питанням є формулювання чітких критеріїв резидентства. Звичайно, розвинені демократії світу розробили уніфіковані правила визначення резидентства, не порушуючи



податковий суверенітет кожної окремої держави. Українське податкове законодавство сформувало майже всі критерії, вироблені світовою податковою практикою роками.

Так, критерій фізичної присутності найбільш розповсюджений. Він використовується, у комплексі з іншими, багатьма країнами світу. Критерій місця перебування застосовується шляхом його уточнення за допомогою темпорального критерію, який розкривається через встановлення кількості календарних днів перебування фізичної особи на території конкретної країни, що необхідно для визначення такої особи як податкового резидента, наприклад, у Канаді та Австрії.

У деяких країнах періодом для визначення резидентства є не календарний рік, а податковий, який не співпадає з календарним. При цьому варто вказати, що для деяких країн податковий рік не завжди співпадає з бюджетним (*fiscal, financial or budget year*). Так, у всіх країнах ЄС, Китаї, Ізраїлі, Південній Кореї, Тайвані, ОАЕ, Бразилії, Колумбії, Індонезії, Мексиці, Макао, Таїланді, Сінгапурі та Катарі бюджетний рік розпочинається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня. В Австралії, Бангладеші, Єгипті, Новій Зеландії, Пакистані фінансовий рік починається 1 липня і триває до 31 червня. У Великій Британії, Ірландії, Канаді, Гонконзі, Індії, Японії, Південній Африці фінансовий рік починається 1 квітня і триває до 31 березня. У Сполучених Штатах Америки, Коста Ріці федеральний фінансовий рік починається 1 жовтня і закінчується 31 вересня. Винятком є Велика Британія, де податковий рік (*tax year*) починається 6 квітня і закінчується 5 квітня наступного року [7].

Законодавство більшості країн світу передбачає необхідність регулярного підтвердження зв'язку суб'єкта оподаткування з територією країни, встановлення фактичної присутності особи у державі протягом певного часу. Підтвердження має бути здійснено особисто та мати заявний характер. Подана фізичною особою інформація розглядається спеціально уповноваженими податковими органами окремої країни. Стосовно такої заяви приймається рішення щодо визначення фізичної особи податковим резидентом цієї країни та обсягу його податкового обов'язку з усіх доходів, що мають бути отримані як у межах цієї країни, так і за її кордоном з урахуванням міжнародних правил усунення подвійного оподаткування, які діють згідно з міжнародними угодами між цими країнами.

Варто погодитися з думкою С.Г. Пепеляєва, що, визначаючи податковий статус фізичної особи, слід використовувати комплекс таких ознак:

- тест фізичної присутності;
- тест місця розташування звичного (постійного) житла;
- тест центру життєвих інтересів;
- тест місця звичайного проживання;
- тест громадянства;
- домовленості фінансових (податкових) органів.

Важливо розуміти, що міжнародними угодами встановлюється саме вищевказана чітка послідовність застосування згаданих критеріїв для визначення місця проживання особи. Якщо ж у результаті все одно неможливо визначити країну, де особа має постійне місце проживання, то таке питання вирішується у процесі переговорів податкових та фінансових органів зацікавлених держав [8, с. 123–124].

Двосторонні переговори між країнами оформлюються міжнародно-правовими угодами, які в обов'язковому порядку повинні бути ратифіковані обома країнами, після чого вони стають частиною вітчизняного законодавства та вирішують питання подвійного оподаткування і податкового резидентства. Відповідно до Листа Фіскальної служби України «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування» від 2 січня 2018 р. № 78/7/99-99-01-02-17, Україна із 72 державами світу уклала такі угоди.

Варто зауважити, що в різних країнах питання про порядок гармонізації міжнародних податкових угод з національною правовою системою вирішується по-різному. Можливо виділити три основні підходи до розв'язання цієї проблеми:

- міжнародна податкова угода стає частиною національної правової системи з моменту її укладання;



– для гармонізації необхідне спеціальне схвалення будь-якого державного органу, найчастіше парламенту;

– для гармонізації міжнародної податкової угоди з національною правовою системою необхідне прийняття спеціального закону.

Якщо ж доведена гармонізація міжнародної податкової угоди, то на практиці застосування останньої виникає дуже багато питань щодо визначення статусу податкового резидента в умовах його постійного переміщення між країнами за наявності економічних інтересів у кількох державах світу. Відтак іноземними країнами використовується заявний принцип самостійного визначення фізичною особою свого резидентства в певний період часу з використанням пріоритетності вищевказаних ознак. Фізична особа напередодні певного податкового періоду повинна самостійно звернутися до податкових органів із заявою про визначення свого податкового статусу з обов'язковим викладенням мотивів вибору певного резидентства.

Реалізуючи вказану процедуру, 23 липня 2018 р. в Лондоні в.о. Міністра фінансів Оксана Макарова підписала Багатосторонню конвенцію щодо вживання заходів, які стосуються угод про оподаткування, для протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Багатостороння конвенція MLI – Multilateral Instrument). Підписання конвенції є частиною Плану дії BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

Через прогалини та неузгодженості в національному та міжнародному податковому законодавстві міжнародні компанії зменшують або уникають зобов'язань зі сплати податку на прибуток. Таким чином, держави втрачають надходження до бюджету. Аби уникнути цього, 1 січня 2017 р. Україна приєдналась до Програми розширеного співробітництва в рамках ініціативи Організації економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР).

Країни-члени ОЕСР розробили План дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування і виведенням прибутку з-під оподаткування (далі – План дій BEPS). Він включає 15 кроків, що торкаються різних сфер протидії агресивному податковому плануванню. Обов'язковими до виконання Україною (мінімальний стандарт Плану дії BEPS) є 4 кроки: крок 5: «Удосконалення заходів боротьби з податковими зловживаннями»; крок 6: «Недопущення зловживання пільгами, передбаченими двосторонніми угодами»; крок 13: «Рекомендації про документації із трансфертного ціноутворення та розкриття інформації у країнах»; крок 14: «Удосконалення процедури взаємного узгодження шляхом вирішення спорів».

Перегляд конвенцій із кожною країною окремо, подальше підписання протоколів і їхня ратифікація в парламенті є дуже складним і тривалим процесом, який може розтягнутися на багато років. Саме для більш оперативного перегляду міжнародних конвенцій і був розроблений 15-й крок Плану дії BEPS – MLI. Підписавши та ратифікувавши Конвенцію MLI, Україна отримує можливість одночасного внесення змін до всіх або деяких чинних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Таким чином, підписавши та ратифікувавши Конвенцію MLI, Україна одночасно виконує крок 6 та крок 14 Плану дії BEPS.

Так, 25 жовтня 2018 р. Міністерство фінансів України та Національний банк України оприлюднили проект Закону України «Про внесення змін у Податковий кодекс України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» [9]. Серед новел слід виділити такі особливо критичні: розкриття фізичними особами-резидентами України власної участі в іноземних компаніях, які вони контролюють, та правила оподаткування таких компаній (статус резидентства); обмеження видатків на фінансові операції з пов'язаними особами; запобігання зловживанням у зв'язку з використанням договорів про уникнення подвійного оподаткування; запобігання штучному визнанню статусу постійного представництва; правила звітності у розрізі країн для міжнародних компаній.

Важливо дотримуватися принципу недискримінації, який є спеціальною юридичною формою закріплення принципу справедливості, що зумовлюється його роллю у збалансуванні міри податкових зобов'язань платника податків перед бюджетами різних держав. При цьому відзначається надімперативний характер цього принципу та можливість його



застосування як своєрідного техніко-юридичного прийому в подоланні колізійності приписів національного законодавства, на що справедливо вказує О.В. Церковний [6, с. 4].

Приємною подією є прийняття Закону України «Про валюту та валютні операції» від 21 червня 2018 р. [10], згідно з положеннями якого дозволений вільний рух валюти. Згаданий Закон встановлює європейські правила обігу валюти як для юридичних, так і для фізичних осіб. Лібералізація валютного ринку є необхідною частиною виконання прийнятих Україною зобов'язань згідно з Угодою про асоціацію, зокрема щодо впровадження принципів регулювання руху капіталу ЄС (за Директивою Ради ЄЕС від 24 червня 1988 р. № 88/361/ЄЕС). Однак після введення в дію Закону це може привести до відтоку іноземної валюти з України та девальвації гривні. Закон встановлює принцип щодо валютних відносин: дозволено все, що не заборонено. На сьогодні практично всі легальні валютні операції могли бути здійснені лише за умови надання індивідуальної ліцензії Національного банку України.

Результатом указаної лібералізації у процесі реалізації іноземних інвестиційних інтересів є набування таким інвестором-фізичною особою статусу податкового резидента іноземної держави. Влучно вказують спеціалісти-практики, що до перевагами отримання такого статусу є: більш низька ставка податку на певні доходи (або повне звільнення від сплати податків); можливість задекларувати дохід, що дозволяє безперешкодно ним розпоряджатися (купувати активи, здійснювати інвестиційну діяльність). Але не варто забувати і про те, що ставка податку для нерезидента за деякими доходами із джерела їх походження в Україні вища, ніж для резидента. Для уникнення потенційно можливих ризиків слід заздалегідь здійснити податкове планування, що дозволить правильно задекларувати й отримати чистий капітал, зароблений в інших юрисдикціях [11, с. 17].

Висновки. Отже, звертаємо увагу, що найближчим часом (згідно із правилами BEPS) буде реалізовано електронний обмін між країнами інформацією про отримання доходів або ведення підприємницької чи некомерційної діяльності фізичних осіб, які є громадянами іншої договірної держави. У результаті цього Україна, поряд з іншими державами, отримає інформацію про доходи фізичних осіб, які мають статус податкового резидента окремої країни. Виходячи з розуміння того, що податкові ставки в Україні щодо податку на майно та доходи фізичних осіб значно нижчі, ніж у багатьох країнах світу, кількісно (фіскально) виграють у цьому сенсі іноземні держави. Однак водночас Україна отримає доступ до інформації про податкове резидентство громадян України та кількісне розуміння їхнього іноземного доходу, виходячи з майбутньої валютної лібералізації.

Список використаних джерел:

1. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: учебник. Харьков: Консум, 1997.
2. Пепеляев С.Г. Подоходный налог: принцип и структура. Москва, 1993.
3. Международное налоговое право: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / отв. ред. А.А. Копина, А.В. Реут. Москва: Юрайт, 2018. 243 с.
4. Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник для студ. вузов, обучающихся по направлению 521400 «Юриспруденция» и по специальностям 021100 «Юриспруденция», 023100 «Правоохранительная деятельность». Москва, 2006. 383 с.
5. Международное право / под ред. Г.И. Тюнкина. Москва, 1994.
6. Церковний О.В. Правове регулювання резидентства платників податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2017. 20 с.
7. Fiscal year. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Fiscal_year/.
8. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва, 2015. 796 с.
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: проект Закону України. URL: https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/src/files/Project_BEPSinUA_20181024.pdf.



10. Про валюту та валютні операції: Закон України від 21 червня 2018 р. № 2473-VIII.
URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>.

11. Богатир В.С., Ярош Я.М. Особливості визначення податкової резидентності фізичних осіб: практичні аспекти. Юридичний вісник України. 2018. № 3. С. 12–17.

ШЕВНІН С. М.,
аспірант кафедри адміністративної
діяльності поліції
(Харківський національний університет
внутрішніх справ)

УДК [336.14:061.1]:354.31(477)

ДЕРЖАВНЕ ФІНАНСУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ МІНІСТЕРСТВА ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ

Стаття присвячена розгляду бюджетного фінансування діяльності Міністерства внутрішніх справ України. Аналізуються види та обсяги бюджетних видатків за 2014–2018 роки. Запропоновано виділення окремих категорій видатків із Державного бюджету України на забезпечення соціальних гарантій працівникам поліції, які передбачені чинним Законом України «Про Національну поліцію».

Ключові слова: фінансування Міністерства внутрішніх справ України, Державний бюджет України, форми управління бюджетними коштами, розподіл бюджетних коштів, використання бюджетних коштів.

Статья посвящена рассмотрению бюджетного финансирования деятельности Министерства внутренних дел Украины. Анализируются виды и объемы бюджетных расходов за 2014–2018 годы. Предложено выделение отдельных категорий расходов из Государственного бюджета Украины на обеспечение социальных гарантий работников полиции, предусмотренных действующим Законом Украины «О Национальной полиции».

Ключевые слова: финансирование Министерства внутренних дел Украины, государственный бюджет Украины, формы управления бюджетными средствами, распределение бюджетных средств, использование бюджетных средств.

The article is devoted to consideration of budget financing of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine. The types and volumes of budget expenditures for 2014–2018 years are analyzed. It is proposed to allocate certain categories of expenditures from the state budget of Ukraine to provide social guarantees to the police, which are provided by the current Law of Ukraine “On National Police”.

Key words: financing of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine, state budget of Ukraine, forms of management of budget funds, distribution of budget funds, use of budget funds.

