

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.6.37>**Ігор Олендер,**

канд. юрид. наук,

докторант кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ПРОБЛЕМА ВИЗНАЧЕННЯ РЕЗИДЕНТСТВА ПІД ЧАС РЕГУЛЮВАННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У статті аналізуються деякі критерії визначення резидентства під час регулювання подвійного оподаткування. Установлено, що за територіального критерію резидентства береться до уваги тільки характер перебування (проживання) платника податку на національній території, в іншому випадку резидентство ґрунтується суто на національній належності джерела доходу. Усі сучасні угоди, як правило, базуються на понятті «резидент», що охоплює всіх юридичних і фізичних осіб, на яких одна чи обидві країни, що домовляються, поширюють режим необмеженої податкової відповідальності.

Ключові слова: резидент, критерії резидентства, подвійне оподаткування, юридичні особи, фізичні особи.

Постановка проблеми. Один із випадків, у яких виникає явище подвійного оподаткування, є оподаткування доходів, які отримані резидентами за кордоном. Така ситуація виникає, коли особа (як фізична, так і юридична), будучи резидентом однієї держави, отримує доходи (прибуток) від господарської діяльності, яку вона здійснює на території держави, де вона вважається нерезидентом. Обов'язковим у такому випадку є те, що резидент повинен сплатити податки на території держави фактичного здійснення своєї господарської діяльності. Крім того, така особа повинна підлягати оподаткуванню й у країні свого резидентства. У цьому випадку вирішити названі протиріччя можна на підставі спеціальних міжнародних угод, згідно з якими оподаткування відбувається в одній із держав або в рамках національного законодавства країни [1, с. 113, 114].

Теоретичним підґрунтям для статті стали праці вітчизняних та іноземних учених-юристів, а саме: К. Бланкарта, К. Вогеля, Л.К. Воронової, А.Т. Ковальчука, А.Н. Козиріна, М.П. Кучерявенка, Л.Л. Лазебник, І.А. Ларюгіної, С.Г. Пепеляєва, І.Ю. Петраша, С.Ф. Сутиріна, А.А. Шакирянова, В.О. Шамрая, В.К. Шкарупи та ін. Разом із цим податкові відносини постійно розвиваються, а правове їх регулювання вдосконалюється, тому виникає потреба перегляду багатьох питань під іншим кутом зору.

Тому метою статті є вивчення критеріїв визначення резидентства під час подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Під час визначення сфери своїх податкових повноважень деякі держави виходять або з принципу резидентства, тобто оподатковують усі доходи суб'єктів, які мають місце проживання або резиденцію на їхній території, незалежно від того, в якій країні в дійсності цей дохід отриманий. Такий підхід прийнято вважати необмеженим податковим зобов'язанням, яке встановлюється для платника податку. Відповідно до другого підходу (обмеженого податкового зобов'язання платника податку), держава додержується принципу джерела, тобто оподатковує будь-які доходи, отримані на її території, незалежно від того, має одержувач доходу місце проживання або резиденцію в цій країні чи ні. Більшість держав, у тому числі Україна, здійснюють оподаткування на основі поєднання обох цих принципів [1, с. 114].

Статус резидента встановлюється законодавством відповідної країни за нормами, що відрізняються стосовно громадян (фізичних осіб) і корпорацій (юридичних осіб). Однак, як слушно відзначають С.Ф. Сутиріна, О.І. Погорлецький, поняття резидентства не залежить від громадянства фізичної особи або національної належності юридичної особи. Резидент цієї юрисдикції визначається з погляду постійного місця перебування для цілей оподаткування. Для визнання юридичної особи-платника податків резидентом необхідно встановити наявність певних ознак – податкового доміцця (*fiscal domicile*) [2, с. 46, 47]. Така ідея знаходить

підтримку й у вітчизняних дослідників, які звертають увагу на різницю в оподаткуванні, що є визначальною під час стягнення податків, саме виходячи з наявності податкового доміцця, який розподіляє платників податків на резидентів і нерезидентів [3, с. 582, 583; 4, с. 15].

Критерій (принцип) резидентства передбачає, що всі резиденти країни підлягають у ній оподаткуванню стосовно абсолютно всіх своїх доходів – як тих, що отримуються на території цієї країни, так і за її межами (так звана необмежена податкова відповідальність), а нерезиденти – тільки стосовно доходів, що отримуються з джерел у цій країні (обмежена податкова відповідальність).

Типова конвенція ОЕСР, беручи за основу оподаткування принцип резидентства, визначає для юридичних осіб такі критерії резидентства, як місцезнаходження керівного органу, місце реєстрації або інший аналогічний критерій [5]. При цьому визначальною ознакою для встановлення необмеженого податкового обов'язку для юридичної особи за можливості надання резидентства обох договірних держав є критерій розміщення фактичного керівного органу. Варто відзначити, що сьогодні саме ця модель покладена в основу проекту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, розробленою Міністерством фінансів України, який, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку» від 12.11.1993 № 921 [6], повинен використовуватися під час проведення переговорів і підготовки текстів відповідних міжнародних договорів України.

Друга модель, визначена в Типовій конвенції ООН 1980 року, більш ширше застосовує для оподаткування принцип територіальності, при цьому в основу Конвенції покладено критерій «постійного ділового закладу» («постійного місця перебування»), відповідно до якого більшість доходів корпорацій, отриманих за кордоном, обкладаються податком у джерела, тобто в країнах-імпортерах капіталу [7].

Типовий договір США про уникнення подвійного оподаткування, на підставі якого можливе укладення двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування із цією державою, є третьою альтернативною моделлю встановлення взаємовідносин із приводу уникнення подвійного оподаткування. Так, резидентство юридичних осіб, за цією моделлю, можна встановити на підставі кри-

терію «місце корпоратизації» або за взаємною домовленістю договірних держав [8].

У чинному законодавстві України питання визначення статусу резидентства юридичної особи врегульовано п. п. 14.1.122 та 14.1.213 ст. 14 Податкового кодексу (далі – ПК) України. Так, згідно з п. 14.1.213 ст. 14 ПК України, резидентами вважаються юридичні особи та їхні відокремлені особи, які утворені відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на території України, так і за її межами. Також до цієї категорії зараховані дипломатичні представництва, консульські установи й інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет. Відповідно до п. 14.1.122 ст. 4 ПК України, нерезидентами вважаються іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їхні зареєстровані (акредитовані або легалізовані) згідно із законодавством України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; дипломатичні представництва, консульські установи й інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні.

Особливості визначення статусу резидента й нерезидента для юридичної особи та звільнення доходів із джерелом походження з України податковою юрисдикцією України визначено чинними міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування [9] і ст. 103 ПК України, яка встановлює порядок застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Окрім того, статус податкового резидента України для застосування останніми міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування щодо доходів, які ними отримані за межами України, підтверджується на підставі Наказу Державної податкової адміністрації (далі – ДПА) України від 12.04.2002 № 173 [10]. Указаним актом визначено форму довідки-підтвердження статусу податкового резидента України та передбачено її видачу державною податковою інспекцією за місцезнаходженням юридичної особи протягом 10 робочих днів з моменту подання письмового звернення такої особи.

Серед особливостей, які існують у практиці визначення резидентського статусу юридичних осіб в Україні, варто відзначити такі.

Відповідно до п. 103.4 ст. 103 ПК України, підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом особи, яка виплачує йому доходи, довідки

(або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором.

Такі документи, як свідоцтва про реєстрацію на території іноземних держав (сертифікати про інкорпорацію), виписки з торгових реєстрів тощо, не можуть розглядатися як документи, що підтверджують для податкових цілей постійне місцезнаходження організації в іноземній державі. Це пов'язано з тим, що постійне місцезнаходження організації на території іноземної держави може визначатися на підставі різних критеріїв, наприклад, державної реєстрації, місцезнаходження органу управління, місця здійснення основної діяльності або на підставі інших аналогічних критеріїв. Іноземна компанія, створена (зарєєстрована) в іноземній державі, може не бути її резидентом, а це тягне за собою неможливість застосовувати до неї положення міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування.

Отже, постійне місцезнаходження компанії має підтверджуватися тільки компетентним (уповноваженим ним) органом, зазначеним у відповідному міжнародному договорі. При цьому довідка-підтвердження повинна бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України. Із цього приводу ДПА України видала низку роз'яснень, що стосуються, по-перше, форми довідки, яка може підтверджувати статус нерезидента, по-друге, компетентного органу чи посадової особи, які мають право видавати таку довідку, по-третє, правил щодо легалізації такого документа.

Загалом визначення резидентського статусу юридичних осіб полягає у кваліфікації обставин, що вказують на зв'язок між ступенем присутності платника податку в країні й отриманими в результаті такої присутності прибутком чи доходом. Чітка регламентація критеріїв резидентства юридичної особи дає можливість державі виконати важливі завдання: по-перше, збільшити податкові надходження до бюджету, по-друге, сприяти власним резидентам у здійсненні інвестиційної діяльності за кордоном. Основною проблемою, яка існує під час встановлення резидентського статусу, є визначення його критеріїв у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування. Частина наявних критеріїв, таких як «місцезнаходження керівного органу», «місце корпоративізації», «місце розміщення фактичного керівного органу», не визначено ні в самих текстах конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, ні в чинному законодавстві

України. Саме тому одним із пріоритетних напрямів розвитку вітчизняного законодавства в досліджуваній сфері має стати детальне визначення кваліфікуючих ознак, на підставі яких устанавлюються статус резидента [1, с. 120–122].

Пунктом 14.1.213 ст. 14 ПК України встановлено критерії резидентства фізичної особи, що загалом відтворюють норми договорів про уникнення подвійного оподаткування із цього питання. Так, 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. Якщо держава, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити або якщо фізична особа не має місця постійного проживання в жодній із держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше ніж 183 дні (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

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, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України. Окрім того, 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 зарахування податків, сплачених за кордоном, передбачених цим Кодексом або нормами міжнародних угод України.

Якщо фізична особа є особою без громадянства й на неї не поширюються наведені правила визначення резидентського статусу, то її статус визначається згідно з нормами міжнародного права, тобто відповідно до укладених договорів про уникнення подвійного оподаткування. При цьому достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України або її реєстрація як самозайнятої особи [1, с. 132, 133].

Критерій (принцип) територіальності, навпаки, встановлює, що оподаткуванню в цій країні підлягають лише доходи, які отримуються на її території; відповідно,

будь-які доходи, які отримуються чи вилучаються за кордоном, звільняються від податків у цій країні [2, с. 46–49].

Висновки

Отже, стосовно першого критерію резидентства береться до уваги тільки характер перебування (проживання) платника податку на національній території, другий – ґрунтується суто на національній належності джерела доходу. Усі сучасні угоди, як правило, базуються на понятті «резидент», що охоплює всіх юридичних і фізичних осіб, на яких одна чи обидві країни, що домовляються, поширюють режим необмеженої податкової відповідальності.

Стягнення податків із джерела з доходів, що переводяться за кордон, розглядається як один із найефективніших заходів податкового контролю – як засобу запобігання ухиленню від сплати податку; валютного контролю – над доходами на капітал, що переводяться за кордон, і станом платіжного балансу; контролю над увезенням технології, що відповідає вимогам країни.

Список використаних джерел:

1. Демянчук Ю.Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; інформаційне право». Київ, 2011. 213 с.
2. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике /

под ред. С.Ф. Сутырина. Санкт-Петербург: Полиус, 1998. 312 с.

3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Харьков: Легас; Право, 2005. Т. 3: Учение о налоге. 600 с.

4. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; інформаційне право». Харків, 2005. 20 с.

5. OECD Model convention with respect to taxes on income and on capital. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/52/35/1914475.pdf>.

6. Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленню від сплати податку: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.11.1993 № 921. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=921-93-%EF>.

7. U.N. Model Double Taxation between Developed and Developing Countries. N.Y., 1980.

8. United States Model income tax Convention of November 15, 2006. URL: <http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/hp16801.pdf>.

9. Щодо міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування: Лист ДПА України від 13.01.2009 № 405/7/12-0117. *Міжнародні угоди і оподаткування* / Держ. податк. амін. України; упоряд.: Л.В. Трофімова та ін. Київ: ДП «ІВЦ ДПА України», 2009. 1346 с.

10. Про підтвердження статусу податкового резидента України: Наказ ДПА України від 12.04.2002 № 173. *Офіційний вісник України*. 2002. № 18. С. 252.

В статье анализируются некоторые критерии определения резидентства при регулировании двойного налогообложения. Установлено, что при территориальном критерии резидентства принимается во внимание только характер пребывания (проживания) налогоплательщика на национальной территории, в ином случае резидентство основывается исключительно на национальной принадлежности источника дохода. Все современные сделки, как правило, базируются на понятии «резидент», охватывающем всех юридических и физических лиц, на которых одна или обе страны, что договариваются, распространяют режим неограниченной налоговой ответственности.

Ключевые слова: резидент, критерии резидентства, двойное налогообложение, юридические лица, физические лица.

The article analyzes some of the criteria for determining a residence in the regulation of double taxation. It is established that the territorial criterion of a residence takes into account only the nature of the stay (residence) of the taxpayer in the national territory, otherwise the residence is based solely on the nationality of the source of income. All modern agreements are usually based on the concept of 'resident', which covers all legal entities and individuals, in which one or both countries agree to extend the regime of unlimited tax liability.

Key words: resident, residence criteria, double taxation, legal entities, individuals.