

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2022.70.53>

УДК: 347.73

ЗАСТОСУВАННЯ ОЗНАК ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ СЛУЖБЮ УКРАЇНИ

Петренко Г.О.

*кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри
господарського та адміністративного права
Донецького національного університету імені Василя Стуса
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6488-1706>
e-mail: petrenko@donnu.edu.ua*

Буравська А.А.,

*студентка юридичного факультету,
Донецького національного університету імені Василя Стуса
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8214-3889>
e-mail: buravskaalina@gmail.com*

Петренко Г. О., Буравська А. А. Застосування ознак податкового резидентства Державною податковою службою України.

Стаття присвячена дослідженню проблематики застосування ознак податкового резидентства Державною податковою службою України. Актуальність даного питання зумовлена неоднозначністю підходів щодо застосування таких ознак до визначення, підтвердження або позбавлення статусу податкового резидента України та подальшого застосування механізму оподаткування такої особи. Неправильне визначення резидентства може стати перешкодою на шляху України до приєднання до Єдиного стандарту автоматичного обміну податковою інформацією, а також зумовити зростання кількості судових позовів до Державної податкової служби України. Методологічну основу дослідження складає низка загальнонаукових та приватно-наукових методів, зокрема порівняння, узагальнення, діалектичний та формально-юридичний метод, також системного та комплексного аналізу. У статті проаналізовано ознаки податкового резидентства, що застосовуються у міжнародному та національному законодавстві, судову практику щодо застосування ознак податкового резидентства, а також можливі шляхи застосування їх Державною податковою службою України. Доведено, що при визначенні фізичної особи резидентом/нерезидентом ДПС України слід застосовувати наступні ознаки: 1) загальні (застосовуються послідовно) – постійне житло, центр життєвих інтересів, звичайне місце проживання, громадянство; та 2) спеціальні – положення передбачені міжнародними договорами щодо визначення податкового резидентства. Ознаку центру життєвих інтересів ДПС України рекомендується використовувати як основну, шляхом анкетування фізичних осіб. Виявлено необхідність внесення змін та доповнень в законодавство щодо чіткого визначення способів застосування ознак податкового резидентства саме ДПС України, що буде відповідати вимогам Модельної конвенції ОЕСР, а також розширення повноваження ДПС України щодо можливості надання, зміни, або визнання фізичної особи такою, що втратила статус резидента.

Ключові слова: резидент; податкове резидентство; ознаки податкового резидентства; Державна податкова служба України.

Petrenko H. Buravska A. Pplication of tax residence signs by The State Tax Service of Ukraine.

The article is devoted to the study of the issue of application of tax residency signs by the State Tax Service of Ukraine. The relevance of this issue is due to the ambiguity of approaches to the application of such

signs to the definition, confirmation or deprivation of the status of a tax resident of Ukraine and further application of the mechanism of taxation of such a person. Incorrect determination of the residency may become an obstacle on the way of Ukraine joining the Single Standard for Automatic Exchange of Tax Information, as well as result in the increase of the number of law suits to the State Tax Service of Ukraine. A number of general scientific and special scientific methods, in particular, comparison, generalization, dialectical and formal-legal method, as well as system and complex analysis constitute the methodological basis of the study. The article analyzes tax residency signs, applied in international and national legislation, judicial practice of application of tax residency signs, as well as possible ways of their application by the State Tax Service of Ukraine. It has been proved that in determining a natural person as a resident/non-resident the State Tax Service of Ukraine should apply the following attributes: 1) general (applied consecutively) – permanent residence, centre of vital interests, habitual residence, citizenship; and 2) special – provisions stipulated by international treaties for determining tax residency. The attribute of centre of vital interests is recommended to be used by the State Tax Service of Ukraine as the basic one by means of questionnaires for individuals. The necessity to introduce amendments and additions into the legislation concerning the clear determination of ways of application of the signs of tax residency by the STS of Ukraine has been revealed. It should meet the requirements of the OECD Model Convention, as well as expand the powers of the STS of Ukraine concerning the possibility to grant, change or recognize an individual as no longer having the status of a resident.

Key words: resident; tax residency; signs of tax residency; State Tax Service.

Постановка проблеми. Швидкий розвиток світової глобалізації економіки, а також підписання Україною міжнародних договорів щодо співробітництва з податкових питань вимагає чіткого застосування норм податкового законодавства, в тому числі й при визначенні ознак податкового резидентства. Щобільше, неправильне застосування таких ознак призводить до зростання кількості позовів до Державної податкової служби України (далі – ДПС України), а також може стати перешкодою на шляху України до приєднання до Єдиного стандарту автоматичного обміну податковою інформацією, розробленого у вигляді Багатосторонньої конвенції про співпрацю між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформацією за стандартом GRS [1].

Стан опрацювання застосування ознак податкового резидентства досліджували такі науковці, як, І.І. Кучеров, О.С. Грачов, І.Є. Криницький, Ю.Г. Козак, О.В. Щербаков, І.М. Бондаренко, С.Г. Пелеляєв та інші. Однак, дані дослідження не вичерпують визначеної проблематики та потребують подальшого дослідження.

Метою статті є проведення дослідження щодо застосування Державною податковою службою України ознак податкового резидентства, та пошук шляхів удосконалення законодавства в обраному напрямку.

Виклад основного матеріалу. Питання застосування ознак податкового резидентства, а також визначення осіб резидентами/нерезидентами завжди привертало увагу вчених, що зумовлено складністю та неоднозначністю світової практики застосування таких ознак. В сучасних умовах кожна держава застосовує власний підхід до визначення ознак резидентства, у зв'язку з чим сформувалися три основні принципи, якими керуються країни при визначенні належності оподаткування фізичної особи у тій чи іншій країні: 1) принцип доміцилію (ОЕСР тлумачить поняття «доміцилій», як постійний дім, місце, куди особа завжди має намір повернутися [2]), який заснований на місці постійного перебування (проживання) фізичної особи (Франція, Велика Британія, Швейцарія) [3, с. 128]; 2) принцип територіальності об'єкта оподаткування, який полягає в тому, що податки отримуються з доходів, отриманих на території певної держави (Латинська Америка) [3, с. 128]; 3) принцип резидентства (Кембриджський словник трактує поняття «резидент», як особу, що постійно проживає в певному місці [4]), який полягає у тому, що всі резиденти, визнані державою, згідно з податковим законодавством, оподатковують всі свої доходи, що отримані як на території цієї країни, так і поза нею (США, Україна) [3, с. 128].

В Україні резидентом, згідно з Податковим кодексом України (далі – ПК України), визначено фізичну особу, яка має місце проживання в Україні (п.п. 14.1.213 ст. 14). Отже, фізичній особі, щоб бути визнаною резидентом, достатньо самостійно визначити місце проживання на території України (п.п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 213) [5]. Якщо особа має місце проживання і в іншій країні, то її резидентство визначається за центром життєвих інтересів, тобто більш тісними особистими чи економічними зв'язками в Україні. На практиці центром життєвих інтересів визнається місце постійного проживання

членів сім'ї або реєстрації фізичної особи-підприємця, як суб'єкта підприємницької діяльності [6]. При цьому, у коментарі до Модельної конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (1977) виділяють такі критерії оцінювання центру життєвих інтересів фізичної особи, як її сімейні та соціальні зв'язки, зайнятість, політична, культурна та інша діяльність, місце ведення бізнесу чи місце, з якого особа управляє своєю власністю [7].

Слід зазначити, що згідно з правовою позицією Касаційного адміністративного суду, якщо особа не має місця постійного проживання, застосовується положення, згідно з яким, якщо іноземець перебуває на території України протягом 183 днів, то він може бути визнаним резидентом України, тільки після отримання відповідної довідки від податкового органу [8]. Таким чином, якщо фізична особа не має постійного житла на території певної держави, але має там центр життєвих інтересів, то вона визначається резидентом такої держави, адже ознаки податкового резидентства застосовуються послідовно.

На сьогодні національне податкове законодавство, як і законодавство більшості Європейських країн, побудоване на принципі резидентності, під яким Ярош Я. та Богатир В. розуміють обов'язок фізичних осіб сплачувати податки в країні свого місцезнаходження, що є важливим критерієм для розрахунку відрахувань по податках і можливого використання привілеїв, наданих як договорами про уникнення подвійного оподаткування, так і пільгами, передбаченими в багатьох популярних юрисдикціях [9]. Основою правового регулювання вищезгаданого принципу стала Модельна конвенція ОЕСР, яка визнає резидентом будь-яку особу, що має наступні ознаки у певній державі, які необхідно застосовувати послідовно: 1) постійне житло; 2) центр життєвих інтересів; 3) звичайне місце проживання; 4) громадянство [10]. Враховуючи стратегічний курс України на Євроінтеграцію, важливе значення має чітке застосування вищезазначених ознак, як для визнання фізичної особи резидентом, так і для позбавлення її такого статусу. В Україні питання щодо податкового резидентства віднесені до компетенції ДПС України, повноваження якої визначено Положенням «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» [11].

Для підтвердження статусу резидента та уникнення подвійного оподаткування фізичних осіб існує спеціальна процедура, яка полягає в наданні довідки фізичним особам, які отримують доходи за межами України, що підтверджує їх статус. Проте, як стверджує Тихоненко Р., дана процедура не є досконалою, адже не містить чіткого механізму підтвердження фізичною особою статусу податкового резидента України, що викликає питання при його застосуванні [12]. Наказом ДПС України «Про підтвердження статусу податкового резидента України» передбачено, що для отримання такої довідки фізичній особі необхідно звернутися за її місцем проживання до Державної податкової інспекції і протягом 10 робочих днів з моменту подання відповідного письмового звернення така особа отримає довідку на бланку відповідного органу [13].

Слід зауважити, що отримання такої довідки має на меті лише підтвердження статусу резидента для уникнення подвійного оподаткування, що підтверджує аналіз судової практики. Так, при зверненні фізичної особи до ГУ ДФС України в Одеській області із заявою про видачу на її ім'я довідки щодо підтвердження статусу податкового резидента України, з метою надання нотаріусу такої довідки для оформлення договору дарування, їй було відмовлено, у зв'язку з тим, що мета отримання довідки не відповідає її призначенню. Таким чином суд визначив довідку, як «спеціалізований документ для потреб застосування міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування, а не для посвідчення нотаріусами України договорів про дарування громадянами України належного їм нерухомого майна» [14].

Варто зауважити, що при наданні даної довідки використовується ознака місцезнаходження (місця проживання) фізичної особи, яка передбачає зазначення адреси проживання та звернення безпосередньо до ДПС України за своїм місцезнаходженням [15]. Так, відповідно до статті 29 Цивільного кодексу України місцем проживання фізичної особи є житло, в якому вона проживає постійно або тимчасово [16]. Проте, не завжди можна визначити постійне місце проживання фізичної особи, що своєю чергою не може стати підставою для відмови в отриманні статусу податкового резидента, адже існують й інші ознаки, такі як центр життєвих інтересів та громадянство особи. Тому, при визначенні ознак резидента Державній податковій службі України варто застосовувати ознаку «центр життєвих інтересів» як основну, шляхом проведення анкетування особи (як онлайн, так і офлайн), що дозволить швидко та ефективно визначити основні фактори, що впливають на формування центру життєвих інтересів в Україні. Застосування такої ознаки має суттєве значення й для визначення фізичної особи

нерезидентом, що є не менш важливим в сучасних умовах, особливо враховуючи велику кількість осіб, що виїжджають за кордон, а саме за період з 2011 по 2021 роки з України вже виїхало майже 3,3 мільйона громадян [17].

На користь застосування ознаки центру життєвих інтересів, як основної, свідчить й аналіз судової практики, в тому числі й прийняте рішення Івано-Франківського міського суду від 21 травня 2019 року із застосуванням цієї ознаки. Згідно з цим рішенням, було звернення фізичної особи, щодо визнання її нерезидентом України, адже центр її життєвих інтересів знаходився на території Кіпру. Свої вимоги позивач обґрунтував тим, що його знято з реєстрації місця проживання в Україні у 2017 році, він має дозвіл на проживання в Республіці Кіпр та є власником житлової нерухомості на території Республіки Кіпр в м. Лісабон, а також є директором компанії, яка є платником податків Республіки Кіпр і перебуває на території України менше 183 днів [7].

Доречно зазначити, що визначення статусу податкового нерезидента є також важливим у випадку втрати фізичною особою статусу податкового резидента. На сьогодні, як слушно зазначає Вдовічена Л., відсутні норми, що встановлюють факт підтвердження втрати такого статусу, у зв'язку з чим доводиться звертатися до відповідних органів іншої країни для отримання такої довідки [18]. Також на сьогодні відсутня юридична процедура, яка б взагалі дозволяла фізичній особі змінити, набути або відмовитися від статусу резидента, про що зазначають Кальницька І. та Федоренко Т. [19]. Усе викладене вище свідчить про те, що повноваження ДПС України у застосування ознак податкового резидентства обмежені лише можливістю надання підтвердження такого статусу. Тому, виникає необхідність внесення змін та доповнень в законодавство щодо чіткого визначення способів застосування ознак податкового резидентства саме ДПС України, що буде відповідати вимогам Модельної конвенції ОЕСР. Варто зауважити, що, як у випадку визнання особи резидентом, так і визнання за особою втрати такого статусу, ДПС України потрібно оперувати ознаками податкового резидентства, передбаченими Модельною конвенцією ОЕСР, а саме за наявності ознак особа визнається резидентом, а за їх відсутності – нерезидентом.

Такий підхід набуває особливого значення в русі визначення шляху України до приєднання до Єдиного стандарту автоматичного обміну податковою інформацією, розробленого у вигляді Багатосторонньої конвенції про співпрацю між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформацією за стандартом GRS. Запровадження такого обміну податковою інформацією спростить вирішення питання щодо податкової підпорядкованості фізичної особи для ДПС України, проте, для підключення до автоматичного обміну податковою інформацією, необхідно внести зміни щодо розширення повноважень ДПС України щодо можливості надання, зміни, або визнання фізичної особи такою, що втратила статус резидента.

Висновки. При визначенні фізичної особи резидентом/нерезидентом ДПС України слід застосувати наступні ознаки: 1) загальні (застосовуються послідовно) – постійне житло, центр життєвих інтересів, звичайне місце проживання, громадянство; та 2) спеціальні – положення передбачені міжнародними договорами щодо визначення податкового резидентства. Ознаку центру життєвих інтересів ДПС України рекомендується використовувати як основну. Виявлено необхідність внесення змін та доповнень в законодавство щодо чіткого визначення способів застосування ознак податкового резидентства саме ДПС України, що буде відповідати вимогам Модельної конвенції ОЕСР, а також розширення повноважень ДПС України щодо можливості надання, зміни, або визнання фізичної особи такою, що втратила статус резидента.

Список використаних джерел:

1. Коссе Д.Д. Податковий резидент – фізична особа в міжнародному правовому режимі оподаткування. *Wissenschaftliche Ergebnisse und Errungenschaften*. 2020. Band4. С. 53-58.
2. Glossary of Tax Terms. Organisation for Economic Cooperation and Development. URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.
3. Бондаренко І.М. Особливості податкового резидентства фізичних осіб у сучасних умовах. *Фінансове право*. С. 127-133.
4. Helminen M. Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention. *Bulletin For International Taxation*. 2007. № 1. С. 23.
5. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14. Ст. 556.

6. ДФСУ роз'яснює які документи підтверджують статус податкового резидента України для іноземців. URL: <http://surl.li/bhsat>.
7. Рішення Івано-Франківського міського суду від 21 травня 2019 року у справі № 344/768/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81872028>.
8. Правова позиція Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду згідно з Постановою від 18 грудня 2018 року у справі № 2а/1670/7003/12. URL: <http://surl.li/bhjqr>.
9. Ярош Я., Богатир В. Особливості визначення податкової резидентності фізичних осіб: практичні аспекти. URL: <http://surl.li/bhjrjw>.
10. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed. Version 2017. OECD.
11. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. *Офіційний вісник України*. 2019. №26. Ст. 10.
12. Тіхоненко Р.Г. Правове регулювання податкового резидентства фізичних осіб в Україні та світі .URL: <http://surl.li/bhmmn>.
13. Про підтвердження статусу податкового резидента України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 12 квітня 2002 р. № 173. *Офіційний вісник України*. 2002. №18. Ст. 252.
14. Рішення від 22 жовтня 2019 р. у справі № 420/4658/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <http://surl.li/bhsaz>.
15. Підтвердження статусу податкового резидента України. *Офіційний веб портал міста Кривого Рогу*. URL: <https://krmisto.gov.ua/ua/procs/detail/1702.html>.
16. Цивільний кодекс України: Кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. *Офіційний вісник України*. 2003. №11. Ст. 7.
17. Стало відомо, скільки українців виїхало за кордон цього року. *Слово і Діло Аналітичний портал*. URL: <http://surl.li/bhrro>.
18. Вдовічена Л.І. Втрата статусу податкового резидента: прогалина законодавства. *Право і суспільство*. 2020. № 1 частина 2. С. 102-108.
19. Kalnytska I., Fedorenko T. With the introduction of the rules on controlled foreign companies, tax residency status becomes an important issue for Ukrainian individuals. URL: <http://surl.li/bpmjt> .