

ПРИНЦИП АДЕКВАТНОСТІ ВСТАНОВЛЕННЯ СТАТУСУ ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Постановка проблеми. Податкова юрисдикція будь-якої держави базується, в першу чергу, на основі поширення її суверенітету на національну територію. Кожна держава в межах своїх національних кордонів володіє повним правом установлювати та застосовувати закони, які визначають правила оподаткування фізичних та юридичних осіб. Для поширення податкової юрисдикції держави вирішальне значення для платника податків має його належність до резидентів чи нерезидентів даної держави.

Економічні відносини людини й держави визначаються принципом постійного місцеперебування (резидентство), відповідно до якого платники податків підрозділяються на осіб, що мають постійне місцеперебування в певній державі (резиденти), і осіб, що не мають у ньому постійного місця перебування (нерезиденти). Поняття „резидент” використовується не тільки податковим, але й іншими галузями законодавства, наприклад, валютним [8, с.69], імміграційним. Кожна галузь визначає свої критерії для визначення правового статусу осіб. Тому особа, визнана резидентом з метою, наприклад, валютного регулювання, може не бути податковим резидентом і навпаки.

Податкові резиденти несуть повний податковий обов'язок перед державою свого резидентства. Вони зобов'язані платити податок з доходів, отриманих будь-де: як із джерел на території держави свого резидентства, так і на будь-якій іншій території [15, с.26]. Нерезиденти несуть обмежений податковий обов'язок. Вони сплачують державі податок тільки у випадку, якщо одержали дохід із джерел у цій державі [18, с.109]. Це головне розходження доповнюється й іншими особливостями. Наприклад, можуть бути встановлені особливості надання деяких пільг, декларування доходу, вирахування й сплати податку.

Ступінь наукової розробки. Проблема визначення податкового резидентства для фізичних осіб досить часто привертає увагу вчених податкового права. Але, на жаль, кожен з них розглядає її через призму дослідження інших інститутів як фінансового права, так і податкового права. Серед зарубіжних учених безпосередньо дослідженням податкового резидентства займалися Пепеляев С.Г., який визначив критерії податкового резидентства для фізичних осіб [15, с.26], Тарараєв С.Е., який досліджував податкове резидентство з метою усунення подвійного оподаткування [18, с.109], Кучеров І.І., досліджуючи податкові системи зарубіжних країн, визначив критерії резидентства для суб'єктів оподаткування [11, с.189]. Серед українських учених проблему податкового резидентства досліджували: Кучерявенко М.П. при визначенні фізичних осіб як платників податків водночас визначив критерії резидентства [12, с.80], Козак Ю.Г., при дослідженні міжнародного оподаткування проаналізував податкове резидентство як міжнародну проблему [13, с.127], Щербанюк О.В., при дослідженні громадянина як суб'єкта податкових правовідносин, проаналізувала правосуб'єктність фізичних осіб, яка пов'язана із податковим резидентством [19].

Метою статті є визначити поняття податкового резидентства, проаналізувати критерії встановлення податкового резидентства для фізичних осіб, дослідити втілення принципу адекватності при встановленні податкового резидентства для фізичних осіб у Типовій Конвенції Організації Економічного співробітництва та розвитку, на основі якої Україною укладено більшість міжнародних податкових угод про усунення подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” установлює, що в нерезидентів прибутковим податком обкладають тільки ті доходи, які отримані із джерел в Україні (ст. 2.п. 2.1.2), а в резидентів – доходи, отримані з будь-якого джерела (ст. 2.п. 2.1.1.) [1, Ст.233].

Нерезиденти не вправі використати деякі пільги при нарахуванні податку. Таке розходження не може розцінюватися як дискримінаційне. Визначення того, чи є умови оподаткування дискримінаційними, чи ні, припускає порівняння осіб, що перебувають в ідентичних обставинах. Цей підхід прийнятий і в міжнародному праві.

Так, Модельна конвенція по податках на дохід і на капітал, підготовлена Комітетом з фіскальних питань Організації економічного співробітництва й розвитку (ОЕСР) [6], у ст. 24 „Недискримінація” виходить із того, що при визна-

ченні чи є умови оподаткування дискримінаційними чи ні, необхідно з'ясувати, чи перебувають платники податків „у тих же обставинах”. Для цього встановлюється – чи є однаковими правові й фактичні умови діяльності платників податків. Резиденція платника податків – це один з факторів, що враховують при визначенні питання про те, чи перебувають платники податків в однакових обставинах чи ні [15, с.26].

Однією із причин виникнення міжнародного подвійного оподаткування є визнання особи – платника податку резидентом в декількох державах одночасно. В результаті цього такий платник податку буде нести повну податкову відповідальність перед кожною з таких держав. Тому лише за умови адекватного визначення статусу податкового резидентства платника податку держава зможе гарантувати захист від дискримінаційного оподаткування і, водночас, захист від того, їхні доходи не будуть обкладатися двічі. Основною проблемою при набутті статусу податкового резидентства є встановлення черговості застосування критеріїв такого статусу. Закріплення такого пріоритету одних критеріїв над іншими і буде вираженням принципу адекватності при встановленні статусу податкового резидентства для фізичних осіб.

Розглянемо критерії встановлення статусу податкового резидентства для фізичних осіб, які закріплені як у національному законодавстві, так і в міжнародних актах.

Згідно із Законом України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року, *особи, що мають постійне місцеперебування в Україні*, - це особи, включаючи іноземців і осіб без громадянства, що фактично перебувають на її території не менше 183 днів у календарному році (протягом одного або декількох періодів); особи, що не мають постійного місцеперебування в Україні, - особи, що проживають на її території менше 183 днів у календарному році (тест фізичної присутності) [2, Ст. 1.20.1]. Термін „у календарному році” означає, що поняття „резидент” характеризує проживання особи в Україні чітко в межах одного календарного року й воно не може бути поширене на більш тривалі періоди. Іншими словами, резидентство в Україні встановлюють щорічно.

У деяких країнах періодом для визначення резидентства служить не календарний, а податковий рік, що може й не збігатися з календарним [18, с.109].

Особа, що прожила в Україні зазначений період, визнається резидентом з початку кале-

дарного року, у якому вона придбала статус резидента. Отже, дохід з іноземних джерел, отриманий резидентом до моменту прибуття в Україну, підлягає включенню в дохід, що підлягає оподаткуванню в Україні.

Положення про 183 дні досить вразливе. Обійти його просто, особливо в умовах відкритих кордонів усередині СНД. Крім того, правило «календарного року» допускає ситуацію, коли суб'єкт проживає на території України в цілому рік, але не є резидентом, оскільки цей рік не може бути розподілений по календарних роках так, що в кожному з них особа проживає не більше 183 днів. Законодавство інших країн використовує більш складний тест фізичної присутності для визначення резидентства. Відповідно до законодавства Чилі, наприклад, податкове резидентство виникає, якщо особа перебуває в країні шість місяців підряд протягом одного податкового року або ж шість місяців (підряд або поетапно) протягом двох наступних один за одним податкових років [15, с.27].

Тест фізичної присутності є найпоширенішим, але не єдиним способом визначення резидентства. Іншими словами, особисті зв'язки платника податків з державою характеризуються не тільки його фактичним перебуванням на території цієї держави, але й іншими критеріями. Ці критерії враховують різні форми зв'язку особи з державою [10, с.22].

У ряді країн особа визнається резидентом у тому випадку, якщо вона *володіє доміцилієм* у цій країні. Зміст цього терміна визначається, як правило, цивільним законодавством. В англосаксонських країнах доміцилій характеризується, в основному, наявністю в людини постійного пристанища. Кожний повинен володіти доміцилієм, причому тільки одним. Особа може бути резидентом двох і більше країн, але володіти доміцилієм завжди тільки одним. Спочатку доміцилій виникає за місцем народження, а потім може змінюватися з волі особи. Нове місце проживання може іменуватися доміцилієм тільки у випадку, якщо особа розглядає його як постійне пристанище. Наприклад, законодавство Норвегії визнає особу що володіє доміцилієм у податкових цілях у цій країні у випадку, якщо особа влаштувалася в Норвегії з намірами, які не можна визнати тимчасовими [20, с.47].

У деяких країнах доміцилій служить додатковим критерієм для визначення особливостей оподаткування. Наприклад, у Великобританії враховується, володіє іноземець-податковий резидент Великобританії доміцилієм у цій країні чи

ні. Якщо ні, то такий резидент одержує деякі податкові пільги. У податковому законодавстві Франції, Люксембурга також використовується поняття „доміцилій”, однак не в тім значенні, що описано вище. У цих країнах воно аналогічно поняттю резидентства. В українському законодавстві поняття „доміцилій” (або подібні йому поняття) не використовується і впливу на оподаткування не робить [17, с.46].

Від критерію доміцилія варто відрізнити *критерій постійного житла*. Особа може бути визнана податковим резидентом країни, у якій вона має в своєму розпорядженні постійне житло, тобто має це житло у власності або у володінні. Сталість означає, що особа створила й отримує це житло для постійного використання, а не для короткої, тимчасової зупинки. При цьому під житлом розуміється і будинок, і квартира, і кімната, що належать особі або зорендовані особою. Важливо лише, що особа має намір використати його для постійних потреб, а не тимчасових цілей, таких як проживання під час відпочинку, ділових поїздок, навчання... [15, с.28].

Особа може визнаватися податковим резидентом держави, в якій вона має у своєму розпорядженні постійне житло, незалежно від того, проживає вона там фактично чи ні. У Великобританії особа, яка має житло, визнається резидентом, якщо протягом року хоча б раз відвідала країну [14, с.241].

Українське законодавство не враховує наявності постійного житла в податкових цілях.

Особа може бути визнана резидентом держави, де *знаходиться центр її життєвих інтересів*, тобто місце, де в платника податків склалися найбільш міцні особисті й економічні зв'язки. Для встановлення та оцінки таких зв'язків необхідно вивчити в сукупності різні обставини життя людини. При цьому істотне значення мають її сімейні й соціальні відносини, рід занять, політична, культурна й інша діяльність, місце ділової активності, центр, з якого вона управляє своєю власністю, і ін. Наприклад, відповідно до законодавства Люксембургу особа визнається податковим резидентом цієї країни, якщо має в ній центр економічних інтересів [13, с.127].

У деяких випадках податкове резидентство особи *прямо залежить від її громадянства*. Унікальним щодо цього є законодавство США, які стягують прибутковий податок із всіх доходів своїх громадян незалежно від місця їх проживання. Цей підхід обґрунтовується тим, що „переваги громадянства” поширюються за межі територіальних кордонів. Наприклад, США праг-

нуть захистити своїх громадян у будь-якій країні світу. Громадяни також мають право повернутися в США, коли вони цього побажають, і брати участь в економічному житті країни. Фактично громадянин США має страховий поліс (договір), а податки – це його вартість [9, с.33].

І, нарешті, особа може стати резидентом країни *в силу вільного волевиявлення*. Наприклад, іноземний громадянин, що вперше прибув до США, може придбати податкове резидентство „за заявою”, однак для цього встановлені певні правила [18, с.109]. Виникнення податкового резидентства „за заявою” не варто змішувати з випадками, коли податкове резидентство виникає завдяки вираженим намірам особи стати резидентом країни, до якої вона прибула. У першому випадку резидентство виникає з волі платника податків, а в другому – у силу закону [9, с.35].

Законодавство деяких країн ускладнює розподіл платників податків на резидентів і нерезидентів, виділяючи їх окремі групи. У Великобританії, наприклад, резиденти діляться на дві категорії: постійні резиденти і непостійні резиденти. Законодавство України не виділяє інших категорій резидентів або нерезидентів.

Вищенаведені підходи до визначення резидентства по-різному застосовуються в різних державах. У результаті може виявитися, що особа буде одночасно визнана резидентом двох або більше держав. Це приведе до багаторазового оподаткування, оскільки кожна держава буде претендувати на обкладання сукупного доходу такої особи.

Ця проблема може бути розв'язана шляхом встановлення спеціальних правил, переваг одних форм зв'язків з державою над іншими формами, що дасть змогу забезпечити адекватність встановлення податкового резидентства. Оскільки ці правила вирішують протиріччя, що виникають між державами, вони можуть устатковуватися міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування доходів. Наприклад, стаття 4 „Резидент” Конвенції між Урядом України та урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень визначає механізм адекватного встановлення статусу резидента в цілях оподаткування, надаючи пріоритет одних критеріїв над іншими [3, Ст. 4].

Більшість угод, укладених за участю України, базується на Модельній конвенції ОЕСР [5]. При розв'язанні проблеми подвійного резидентства Конвенція віддає перевагу ознаці постійного житла. Якщо особа згідно з чинним законодавством однієї держави визнається її резидентом,

оскільки має там постійне житло, а іншого – оскільки перебуває в ньому понад установлений строк, то, відповідно до міжнародного договору про запобігання подвійного оподаткування доходів і майна, прийнятого на базі Модельної конвенції ОЕСР, вона буде визнаватися резидентом тільки першої держави [18, с.111].

Якщо особа має у своєму розпорядженні постійне житло в обох державах, то перевага віддається тій, у якій в особи встановлені найбільш тісні особисті й економічні відносини [17, с.47].

Однак можлива ситуація, коли особа має житло одночасно в декількох державах і неможливо визначити, у якій з держав знаходиться центр її життєвих інтересів. Можливо також, що особа, визнана резидентом в обох державах, і немає в жодній з них постійного житла. У цих випадках, на основі принципу адекватності, Модельна конвенція ОЕСР рекомендує визнати особу резидентом тієї з договірних держав, у якій вона зазвичай проживає [7].

Модельна конвенція ОЕСР не встановила конкретні тимчасові рамки при розв'язанні проблеми подвійного резидентства на основі ознаки звичайного проживання. Однак за змістом цього документа повинні розглядатися досить тривалі періоди, що дозволяють, можливо, більш точно визначити місце звичайного проживання платника податків.

У деяких випадках проблема подвійного резидентства не може бути розв'язана й на основі критерію звичайного проживання, наприклад, коли особа не проживає в жодній із країн, що визнають її резидентом, або визнається звичайно проживаючою в обох цих країнах. У такій ситуації настає черга ознаки громадянства: особа буде визнаватися резидентом тієї з договірних держав, громадянином якої вона є [4, с.108].

І, нарешті, якщо особа, визнана резидентом згідно з чинним законодавством обох договірних держав, і не є громадянином жодної з них або має подвійне громадянство, то Модельна конвенція ОЕСР рекомендує передати питання про податковий статус фізичної особи фінансовим або податковим органам договірних держав для ухвалення погодженого адекватного рішення [15, с.30].

Висновок. Отже, Модельна конвенція ОЕСР виходить із того, що встановлення державами різних режимів оподаткування резидентів і нерезидентів саме по собі не порушує яких-небудь податково-правових і міжнародних принципів, і ця обставина повинна враховуватися в міжнародних відносинах. Основна суть поділу платників податків на резидентів і нерезидентів

полягає в тому, що резиденти несуть повну податкову відповідальність, а нерезиденти – обмежену податкову відповідальність [16, с.192]. Як правило, повна податкова відповідальність передбачає оподаткування всіх (зовнішніх і внутрішніх) джерел доходів. Обмежена податкова відповідальність виникає тільки по відношенню до доходів, які отримані із внутрішніх джерел [18, с.109].

Наявність адекватного правового регулювання визначення статусу податкового резидентства для фізичних осіб дозволяє чітко розмежувати податкові претензії держав та здійснити таку правову регламентацію діяльності платників податків на території іноземних держав, яка гарантує дотримання конституційного обов'язку із сплати податків та стимулює до міжнародної економічної активності останніх. У результаті цього забезпечується наповнення державного бюджету та бюджетів інших рівнів на законних підставах, що є необхідною умовою для нормального функціонування державного механізму.

Список літератури

1. Закон України від 22.05.97 “Про оподаткування прибутку підприємств” // Відомості Верховної Ради України. – 1997. - №36. – Ст.233.
2. Закон України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року // Вісник податкової служби України (спецвипуск), липень, 2003.
3. Конвенція між Урядом України та урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень // Вісник податкової служби України. – 1997. - № 2.
4. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно // Вісник податкової служби України. – 2000 - № 17-18. – С. 108.
5. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. OECD. 2003. Н-д. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно 19.06.98 р. // Вісник податкової служби України. – 1998. - № 12.
6. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. OECD. 2003.
7. Модель Конвенції по налогам на доход и капитал. Июнь 1998. Сокращенный вариант.

Комитет ОЕСР по налоговым вопросам // OESD PUBLICATIONS, 1999.

8. Артемов Н.М. Валютные рынки. М., 2001. – С. 69.

9. ДERNBERG Л. РИЧАРД. Международное налогообложение. Краткий курс. Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. – С. 33.

10. Коннов О.Ю. Международные соглашения в области налогообложения и практика получения налоговых освобождений в Российской Федерации // Налоговый вестник. – 1997. - № 12. – С.22.

11. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. – С. 189.

12. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права: Учебное пособие. – Харьков: Легас, 2003. – С. 80.

13. Міжнародне оподаткування / За ред. Ю.Г. Козака, В.М. Сліпи. – Київ, 2003.

14. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: НДФБК-ПРЕСС, 2000. – С.241.

15. Пепеляев С.Г. Налоговое резидентство физических лиц // Министерство РФ по налогам и сборам. Налоговый вестник. – 2001. - № 11. – С. 26.

16. Пепеляев С.Г. Основы налогового права. М., 1995. – С. 192.

17. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учеб. Пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – С.46.

18. Тарараев С.Е. Установление налогового резидентства плательщиков налога на доходы физических лиц с целью устранения двойного налогообложения // Советское государство и право. – 2003. - № 12. - С. 109.

19. Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. – Чернівці: Рута, 2000. – 280 с.

20. Revenue Law. Principles and Practice. James Kirkbride and Abimbola A. Olowofoyeku. Published in GB by Tudor Business Publishing Ltd., 1998. – P. 47.

Стаття надійшла до редколегії 27 лютого 2006 року.

Рекомендована до опублікування у «Віснику» членом редколегії Р.О.Гаврилюк.

L.I. Vdovichena

PRINCIPLE OF ADEQUACY AT DEFINITION OF THE STATUS TAX RESIDENT OF PHYSICAL PERSONS

Summary

Definition of a principle of a residence has big values for the state and the tax bearers. The principle of adequacy allows solving a problem of the international double taxati on by an establishment of priority criterions at definition of the physical person by the resident and the non -resident. Such criteria as constant residence, the center of vital interests, usual residing, behind the application of the person, behind the agreement between tax bodies of two states are used for distribution of tax jurisdiction of the state.