

**ОСОБЛИВОСТІ ВРАХУВАННЯ РЕЗИДЕНТСЬКОГО СТАТУСУ
ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ – ФІЗИЧНИХ ОСІБ
У РАЗІ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ****PECULIARITIES OF CONSIDERATION OF THE RESIDENT STATUS
OF INDIVIDUAL TAXPAYERS IN TAX PLANNING**

Греца Я.В.,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри господарського права
юридичного факультету
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

Стаття присвячена визначенню резидентського статусу платника податків – фізичної особи під час здійснення податкового планування. Обґрунтовано, що рівень диференціації ставок податку на доходи фізичних осіб у різних країнах вищий у порівнянні з іншими видами податків, що суттєво впливає на загальний рівень податкового навантаження. Відзначено, що досліджувана проблематика стає ще більш актуальною у зв'язку з розширенням можливостей для реалізації фізичними особами свого права на вільний вибір місця проживання, а також через очікуване запровадження в Україні оподаткування контрольованих іноземних компаній. Вказано на те, що повинен ураховуватися резидентський статус фізичної особи як самостійного платника податків, так і кінцевого бенефіціара контрольованих ним компаній. Окреслено основні критерії визначення резидентського статусу платника податків як за законодавством іноземних держав, так і за законодавством України. Наголошено на проблемних питаннях визначення та зміни резидентського статусу, які зумовлені недосконалим правовим регулюванням цих правовідносин. Визначено, що норми податкового законодавства України не містять чіткого порядку зміни резидентського статусу фізичної особи, що може зумовлювати виникнення спорів між платниками податків та податковими органами. Також проблемним є визначення резидентського податкового статусу в разі застосування критеріїв, які в законодавстві визначені не чітко, зокрема такого, як центр життєвих інтересів. Можуть виникати спірні питання і в ситуації, коли платник податків – фізична особа має місце проживання у двох або більше країнах. Зроблено висновок про те, що норми законодавства України потребують суттєвого вдосконалення. Наголошено, що правильний вибір і оцінка критеріїв визначення резидентського статусу під час здійснення податкового планування дасть можливість визначити оптимальну податкову юрисдикцію для платника податків та запобігти подвійному оподаткуванню його доходів.

Ключові слова: податкове планування, фізична особа, податок, резидент.

The article is devoted to highlighting the importance of determining the resident status of an individual taxpayer when carrying out tax planning. It is substantiated that the level of differentiation of personal income tax rates in different countries is higher compared to other types of taxes, which significantly affects the overall level of tax burden. It is noted that the investigated problems become even more urgent in connection with the expansion of opportunities for individuals to exercise their right to free choice of residence, as well as due to the expected introduction of taxation of controlled foreign companies in Ukraine. It is stated that the resident status of an individual as an independent taxpayer and the ultimate beneficiary of the companies controlled by them should be taken into account. The main criteria for determining the resident status of the taxpayer under both the legislation of foreign states and the legislation of Ukraine are outlined. The problems of determination and change of the resident status, which are caused by imperfect legal regulation of these relationships, are emphasized. It is noted that the rules of the tax legislation of Ukraine do not contain a clear procedure for changing the resident status of an individual, which may lead to disputes between taxpayers and tax authorities. It is also problematic to determine resident tax status in the case of criteria that are not clearly defined in the legislation, in particular, such as the center of vital interests. There may be disputes in the situation where the individual taxpayer is a resident in two or more countries. It is concluded that the norms of the Ukrainian legislation require significant improvement. It is emphasized that the proper choice and assessment of the criteria for determining the resident status in the implementation of tax planning will allow to determine the optimal tax jurisdiction for the taxpayer and to prevent double taxation of their income.

Key words: tax planning, individual, tax, resident.

Постановка проблеми. У сучасному світі з тенденціями до глобалізації, розширення транскордонного співробітництва, можливості вибору країни місця помешкання, проживання в декількох юрисдикціях не можна ігнорувати питання оподаткування фізичних осіб під час здійснення податкового планування. Стаття 33 Конституції України передбачає, що кожному, хто на законних підставах перебуває на території України, гарантується свобода пересування, вільний вибір місця проживання, право вільно залишати територію України, за винятком обмежень, які встановлюються законом [1]. У цьому аспекті важливе значення має вибір резидентського статусу платником податків – фізичною особою, яка може виступати як самостійним платником податків від своєї діяльності, так і бенефіціарним власником різних компаній. Особливе значення це питання набуває у зв'язку з наміром на законодавчому рівні запровадити в Україні оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній. У разі виплати дивідендів чи виведення капіталу на користь бенефіціарів у інший спосіб необхідно враховувати податкові наслідки, які можуть суттєво відрізнятись в інших країнах. Рівень диференціації ставок податку на доходи

фізичних осіб вищий у порівнянні з іншими видами податків, тим більше враховуючи застосування у багатьох країнах прогресивного методу оподаткування, тому цей аспект потребує особливої уваги.

Стан дослідження. Питанню визначення резидентського статусу фізичних осіб як платників податків були присвячені праці таких учених: А.В. Виногорова, О.О. Головашевича, Є.С. Маринчака, О.В. Церковного та багатьох інших. Разом із тим проблема визначення податкового резидентського статусу не розглядалася через призму здійснення податкового планування.

Метою статті є характеристика основних критеріїв визначення податкового резидентства платника податку – фізичної особи, їх урахування під час здійснення податкового планування, окреслення проблемних питань визначення резидентського статусу та внесення пропозицій щодо їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. У розвинутих країнах національне законодавство зазвичай не містить чіткого визначення терміна «фіскальний резидент». Натомість у правовій базі провідних світових країн містяться правила, за допомогою яких особа визнається фіскальним резидентом конкретної податкової юрисдикції. Визна-

чальним критерієм податкового резидентства у Великій Британії є критерій «податкового доміцільно». У Норвегії фізична особа може детермінуватися як податковий резидент відповідної держави тільки в тому випадку, якщо вона розглядає своє житло в цій державі як постійне, тривале місце свого проживання. Тобто темпоральний аспект у даному випадку має важливе значення для встановлення податкового статусу фізичної особи [2, с. 7].

Слід зауважити, що така позитивна практика була імплементована в податкове законодавство України. Враховуючи міжнародний досвід, законодавець у Податковому кодексі України передбачив критерії визначення особи резидентом України [3, с. 22]. Так, відповідно до пункту 14.1.213 статті 14 Податкового кодексу України резидентом вважається фізична особа, яка має місце проживання в Україні. У разі наявності місця проживання також в іноземній державі до уваги береться, де така особа має місце постійного проживання. Якщо особа має місце постійного проживання і в Україні, і в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. При цьому 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. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання в 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. І тільки в тому разі, якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи за попередніми критеріями, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України [4].

Як зазначає А.В. Виноградов, чітке визначення резидентського статусу фізичної особи має принципове значення для визначення умов оподаткування, бо досить часто для нерезидентів установлюють персональні ставки податків (зазвичай вищі, ніж для резидентів країни), вони позбавляються можливості скористатися податковими пільгами, у них може бути встановлений інший спосіб розрахунку бази оподаткування [5, с. 54]. Погоджуючись із тим, що в багатьох випадках для нерезидентів дійсно встановлюють особливий порядок оподаткування, потребує уточнення думка вказаного автора щодо можливості застосування персональних ставок податків. Дійсно, в окремих випадках для оподаткування нерезидентів застосовують ставки, відмінні від базових, однак вони не носять і не можуть носити персонального характеру.

Необхідно відмітити, що в Україні на законодавчому рівні не чітко врегульовано питання щодо набуття статусу податкового резидента України чи щодо припинення такого статусу. Підтвердження статусу резидента України здійснювалося в порядку, передбаченому наказом ДПА України № 173 від 12.04.2002 р. «Про підтвердження статусу податкового резидента України» [6]. Водночас законодавство України не регулює порядку підтвердження факту втрати громадянином України статусу податкового резидента України. Найбільш проблемним у цьому плані видається ситуація, коли встановлення юридичного факту втрати громадянином статусу резидента України має здійснюватися за критеріями, які не пов'язані з оформленням ним виїзду на постійне місце проживання за кордон. Так само проблемним залишається визначення резидентського статусу особи з огляду

на критерій «центр життєвих інтересів». «Центр життєвих інтересів» як категорія податкового права допомагає визначити резидентський статус фізичної особи для її оподаткування в Україні та дає змогу визначити у відповідних угодах про уникнення подвійного оподаткування право конкретної держави оподатковувати таку фізичну особу. Водночас поняття «центр життєвих інтересів» не має визначення в національному чи міжнародному праві, а також у судовій практиці. У коментарі до Модельної конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (1977 року) запропоновано критерії оцінювання «центру життєвих інтересів» фізичної особи, а саме такі: її сімейні та соціальні зв'язки, зайнятість, політична, культурна та інша діяльність, місце ведення бізнесу чи місце, з якого особа управляє своєю власністю. Однак такі критерії є суто рекомендаційними і вони не можуть урахувати всі життєві ситуації. Ця проблематика знайшла своє відображення навіть на рівні судової практики [7]. Слушною є думка О.О. Голошевича про те, що навряд чи можна уявити собі, а тим більше врегулювати на рівні законодавства, процедуру визначення працівником податкового органу більш тісних особистих зв'язків особи. Більше того, якби такий механізм і був би закріплений, він з великою долею ймовірності порушував би основні права людини, передбачені як міжнародним законодавством, так і Конституцією України [8, с. 48].

Більше того, на думку Є.С. Маринчака, у зв'язку з відсутністю законодавчо визначеного порядку самостійного визнання особою свого основного місця проживання, цей безумовний критерій на правозастосовному рівні неможливо застосувати для визначення резидентського статусу як громадян, так й іноземців чи апатридів [3, с. 26]. На нашу думку, такий висновок автора є занадто категоричним, оскільки на практиці рідко виникають спірні питання про визначення резидентського статусу особи, яка має постійне місце проживання в Україні. Проблемним буває саме застосування інших критеріїв. При цьому не можна повною мірою погодитися з думкою О.В. Церковного, що в межах податкового законодавства України визначальним критерієм було закріплено дискреційний критерій – самостійне визначення фізичною особою-платником податків статусу свого податкового резидентства в її взаємовідносинах із державою Україна [2, с. 7]. На нашу думку, право платника податків на самостійне визначення свого резидентського статусу не є абсолютним і може бути поставлено під сумнів податковими органами у разі, якщо вони не погодяться із правильністю позиції платника податку щодо застосування того чи іншого критерію визначення свого резидентства.

Висновок. З огляду на вищевикладене необхідним є законодавче врегулювання порядку і підстав набуття та припинення резидентського статусу фізичною особою-платником податків, оскільки це питання має велике значення для правильного податкового планування, виконання податкового обов'язку щодо сплати податків з доходів, які отримані як із джерел походження з України, так і з іноземних доходів, уникнення спорів між податковими органами і платниками податків щодо визначення резидентського статусу. Під час здійснення податкового планування недостатньо тільки визначитися з місцем здійснення господарської діяльності чи з місцем проживання фізичної особи – платника податку, а й урахувати визначені українським та іноземним податковим законодавством критерії визначення резидентського статусу, що дозволить визначити оптимальну податкову юрисдикцію для такого платника та запобігти подвійному оподаткуванню його доходів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України. Затв. Законом України від 28 червня 1996 року. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30 (23.07.96). Ст. 141.
2. Церковний О.В. Правове регулювання резидентства платників податків : автореф. дис. ... на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Харків, 2017. С. 20.
3. Маринчак Є.С. Проблемні питання основних критеріїв детермінації резидентського статусу платників податків. *Держава і регіони. Серія: Право*. 2015. № 4 (50). С. 22–28.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230.
5. Виноградов А.В. Особливості правового статусу фізичної особи як платника податків. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 1. Т. 2. С. 53–58.
6. Про підтвердження статусу податкового резидента України : Наказ ДПА України № 173 від 12.04.2002 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0399-02>
7. Рішення Івано-Франківського міського суду від 21.05.2019 р. по справі № 344/768/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81872028>
8. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «Фінансове право». Харків, 2008. 30 с.