

УДК 347.73

В. В. Нікітінкандидат юридичних наук,
докторант

Науково-дослідного інституту публічного права

**ДО ПРОБЛЕМИ УСТАНОВЛЕННЯ РЕЗИДЕНТСТВА ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ
З МЕТОЮ УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

Постановка проблеми. Однією з важливих наукових проблем податкового права можна назвати міжнародне подвійне оподаткування – обкладання в різних державах одного об'єкта оподаткування одного платника одним і тим же (або аналогічним) податком за один і той же проміжок часу. Обґрунтованою видиться точка зору науковців щодо перебування на своєрідному стику категорій «об'єкти оподаткування» (складна ситуація при визначенні бази оподаткування при різноманітності доходів у державі та за її межами) і «платники податків» (їх поділ на резидентів і нерезидентів) [1, с. 276]. А. М. Козирін указує, що при міжнародному подвійному оподаткуванні спостерігається зіткнення національних податкових законодавств у встановленні платника і розгляд останнього як зобов'язаної особи за законодавствами іншої країни [2, с. 42–43]. На думку С. Є. Тарараєва, особливості тлумачення податковим законодавством країни суб'єкта оподаткування, а також диференціація фізичних осіб на резидентів і нерезидентів обумовлюють появу або запобігання подвійного оподаткування [3, с. 110]. З погляду Р. Л. Дорнберга, визнання декількома державами платника податків як резидента теж є умовою виникнення такого оподаткування [4, с. 7]. Цієї ж позиції дотримується й А. Куреші, який вважає проблему так званого подвійного резидентства умовою цього виду оподаткування. Ним розроблено відповідні коментарі до вирішення розглядуваного питання Модельною конвенцією про уникнення подвійного оподаткування, розробленою Організацією економічного співробітництва й розвитку (далі – ОЕСР) [5, с. 432–433].

Серед науковців немає однозначного підходу до трактування терміна «резидент», що є однією з передумов подвійного оподаткування. У перекладі з англійської мови “resident” означає «постійний мешканець, той, хто постійно проживає» [6, с. 1077]. Із фактом постійного мешкання (перебування) особи на території держави пов'язана наявність сукупності економічних і юридичних відносин, отримання людиною комплексу благ у результаті реалізації щодо неї функцій держави, що зумовлює згідно з податковим законодавством справедливість претензій з її боку стосовно компенсації цих благ шляхом покладення на цю особу тих чи інших зобов'язань за наявності в неї об'єк-

тів оподаткування [4, с. 10]. Право на створення й отримання доходів надається не тільки резидентам, а й особам, які постійно мешкають (знаходяться) на території інших держав і не мають інших ознак резидентства. У такому разі територіальну причетність до держави вони мають опосередковано – через джерела власних доходів, що походять з її території. Саме з огляду на податкову юрисдикцію, що ґрунтується на принципі територіальності (територіальної причетності), обґрунтовує оподаткування резидентів і нерезидентів Р. Л. Дорнберг [4, с. 10]. Різниця в їх податковому навантаженні є цілком очевидною і зрозумілою. Резиденти, постійно проживаючи (перебуваючи) на території держави, здійснюють там свою життєдіяльність і мають можливість користуватися всіма суспільними благами (соціальними цінностями), що створюються, існують і відтворюються за рахунок державного бюджету. Нерезиденти ж користуються обмеженим колом наданих державою благ умовно, опосередковано, у процесі створення власного доходу з джерел у цій державі. Оскільки такі блага й цінності є об'єктами правовідносин у соціумі, суттєва різниця між резидентами й нерезидентами, з нашого погляду, полягає в різному ступені усталеності й насиченості суспільних відносин, що складаються між особою й державою (відповідно, в обох випадках).

Стан дослідження. Справедливим буде відзначити, що окремі проблемні питання визначення резидентства й територіальності при регулюванні подвійного оподаткування у своїх наукових працях розглядали: Є.Д. Кастанова, С.К. Лещенко, О.І. Максак, Л. В. Полежарова, А.С. Захаров, С.Ф. Сутирін, А.І. Погорлецький, С.Г. Пепеляєва, Г.П. Толстоп'ятенко та багато інших. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, науковці досить мало уваги приділили проблемі установа́лення резидентства фізичної особи з метою уникнення подвійного оподаткування.

Саме тому метою статті є: розкрити проблему установа́лення резидентства фізичної особи з метою уникнення подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Першочергово в рамках представленої проблематики слід порівняти деякі аспекти понять «податкове резидентство» і «громадянство фізичної особи». Зауважимо, що останнє досить ґрунтовно розроблено

у правовій доктрині. Обидві правові категорії характеризують суспільні відносини, що виникають між державою і фізичною особою. Їх характер дозволяє стверджувати про наявність усталеного зв'язку між державою, з одного боку, і громадянином та резидентом – з другого. Громадянин має стійкий політико-правовий зв'язок з державою, резидент – зв'язок економіко-правовий, що реалізується через фінансові правовідносини, найважливіша особливість яких, як зазначав С. А. Ровинський, полягає в тому, що вони є формою вираження й закріплення відносин фінансових, які, у свою чергу, самі виступають формою певних економічних відносин [7, с. 138].

Громадянство прямо може виступати критерієм податкового резидентства. Ще в 1923 р. Економічний і фінансовий комітет Ліги Націй визнав, що критерій національності (громадянства) для цілей оподаткування є анахронізмом [8, с. 45]. М. П. Кучерявенко наголошує на необґрунтованості збільшення податкового тягаря резидентів залежно від диференціації громадянства [1, с. 86]. У разі обрання країною національного принципу податкової юрисдикції громадянство може виноситися за рамки проблеми резидентства. Приміром, у США фізична особа вважається резидентом країни, якщо вона відповідає будь-якому з наступних 3-х критеріїв, що охоплюють: (а) законний в'їзд до країни (наявність посвідки на проживання), (б) значний строк проживання у США й (в) добровільне визнання себе резидентом [4, с. 192]. Як бачимо, статус податкового резидента чи нерезидента у США може встановлюватися лише для громадян іноземних держав та осіб без громадянства.

Усталений економіко-правовий зв'язок між країною й особою, який становить собою сутність поняття «податкове президентство», впливає не тільки з факту проживання (знаходження) на території держави. Приміром, за законодавством Іспанії податковим резидентом визнається фізична особа, яка або прожила в країні понад 183 дні протягом календарного року, або має в ній власні економічні інтереси, або здійснює свою основну комерційну чи професійну діяльність на її території [9, с. 190]. В Україні одним із критеріїв податкового резидентства передбачено наявність в особи тісних особистих або економічних зв'язків – центру життєвих інтересів у державі. Для встановлення більш тісних особистих зв'язків, між іншими, береться до уваги й місце мешкання членів родини цієї особи, а що стосується більш тісних зв'язків економічних – реєстрація останньої як суб'єкта підприємницької діяльності або як самозайнятої особи.

Аналіз вищевказаних критеріїв виводить на проблему їх співвідношення в механізмі встановлення податкового резидентства. За своєю юридичною природою ці критерії є умовами гіпотези

дефінітивної податково-правової норми, що закріплює категорію «податковий резидент». У наведеному прикладі такої норми за законодавством Іспанії її гіпотеза є альтернативною, сама норма діє за наявності будь-якої з перелічених у гіпотезі умов [10, с. 155]. Як зазначає М. П. Кучерявенко, структурний аналіз аналогічних норм-дефініцій, викладених у зазначеному пункті ст. 1 Закону, свідчить про наявність складної гіпотези, якою пов'язується дія норми із сукупністю юридичних фактів і їх взаємопов'язання комплексом – фактичним складом [10, с. 154].

При цьому, як вбачається, має місце певна ієрархічність критеріїв як юридичних фактів. Основними й альтернативними, безумовно, є такі критерії податкового резидентства України, якто: (а) самостійне визначення людиною місця свого мешкання на території країни й (б) її реєстрація як самозайнятої особи. Якщо таких обставин немає, правовою нормою передбачено їх комплекс, що характеризується ієрархічністю й послідовністю: місце мешкання в Україні – постійне місце проживання в ній – центр життєвих інтересів в цій державі – перебування в ній не менше 183 днів протягом податкового року – громадянство України. Наголосимо, що кожна наступна обставина (критерій) має вагоме юридичне значення, виступає умовою визнання фізичної особи резидентом України лише у випадку, коли всіх попередніх обставин (критеріїв) або не існує як таких, або вони мають місце (дублюються) в зарубіжній державі.

Таким чином, конструкція «податкове резидентство України» щодо фізичної особи можна охарактеризувати як усталений економіко-правовий зв'язок між платником податків і державою, що впливає з територіальної причетності особи до держави, її економічних інтересів, тісних особистих зв'язків, громадянства й реалізується в податкових правовідносинах з приводу об'єкта оподаткування з метою деталізації її податкового обов'язку, як платника податків. Критерії податкового резидентства є засобами виявлення таких зв'язків у механізмі їх установаження, передбаченому національним законодавством країни.

На переконання А. Куреші, поняття «резидент Договірної держави», яким оперують у міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування, виконує різні функції й виступає важливим у 3-х випадках: а) при окресленні кола осіб, до яких застосовується та чи інша угода; б) коли подвійне оподаткування є наслідком подвійного президентства особи; в) коли подвійне оподаткування є наслідком оподаткування платника в державі резидентства і в державі, яка є джерелом доходу або місцем розміщення його власності [5, с. 432].

За загальним правилом, закріпленим у Конвенції ОЕСР і в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування, що ґрунтується

на цьому документі, резидентом однієї Договірної держави визнається особа, яка за її законодавством підлягає оподаткуванню в ній за фактом територіальної причетності (місця проживання, постійного перебування або будь-якого іншого аналогічного критерію), за винятком осіб, які оподатковуються виключно з підстав одержання доходів із джерел у цій країні або стосовно майна, що в ній знаходиться [5, с. 375–406].

Виходячи із критеріїв податкового резидентства, установлених національним законодавством кожної з Договірних держав, особа може бути визнана резидентом обох цих держав з підстав наявності в неї подвійного податкового резидентства, що впливає з її територіальної причетності до останніх. У такому разі в угодах передбачаються механізми установаження за особою статусу «резидент однієї Договірної держави», закладений в ієрархічно-послідовному комплексі «допоміжних», як їх іменує А. Куреші, критеріїв, передбачених гіпотезою відповідної норми угоди «в порядку убування їх значимості» [5, с. 433]. Якщо навіть за вказаними критеріями встановити за особою названий статус неможливо, у міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування, як правило, фіксується право компетентних органів за взаємною згодою Договірних держав вирішувати питання стосовно оподаткування такого резидента [11].

У випадку недосагнення такої згоди особа повинна вважатися податковим резидентом обох Договірних держав у розумінні міжнародної угоди, проте з метою уникнення подвійного оподаткування статусу резидента за нею так і не буде встановлено. Із цього приводу Ларютіна зауважила: «Якщо держави не досягнуть згоди із цього питання, особа не вважатиметься нічийм резидентом з метою оподаткування або одержання передбачених в угоді пільг» [8, с. 49]. Вважаємо, що з таким твердженням можна погодитися лише частково. Дійсно, особа без установаження статусу «резидент однієї Договірної держави» за угодою не зможе скористатися передбаченими в договорі пільгами. У той же час недосагнення згоди між державами з приводу вказаного статусу, як видається, не тягне за собою такого наслідку, як відсутність резидентства з метою оподаткування (національного податкового резидентства). На думку Куреші, правочини про уникнення подвійного оподаткування не містять норм, яким повинні відповідати положення національних законодавств про резидентство цієї держави, що ґрунтуються виключно на останніх [5, с. 433]. Такий підхід закріплено і в укладених Україною угодах про уникнення подвійного оподаткування. Наприклад, у п. 4 ст. 4 Конвенції між Україною і Канадою про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходів і майна перед-

бачено, що за браком згоди компетентних органів цих Держав стосовно встановлення резидентства лише однієї Договірної держави така особа не буде вважатися резидентом жодної з них з метою користування перевагами цієї Конвенції [11].

Висновок. Таким чином, установаження резидентства фізичної особи з метою уникнення подвійного оподаткування, з нашої точки зору, становить собою механізм уточнення економіко-правового зв'язку між особою й державами – учасницями відповідної міжнародної угоди шляхом визначення податкового резидентства особи з підстав її територіальної причетності за національними законодавствами кожної з держав-учасниць і застосування в разі виявлення подвійного податкового резидентства комплексу допоміжних критеріїв, спрямованих на реалізацію уникнення подвійного оподаткування, передбаченого цією міжнародною угодою.

Література

1. Налоговое право Украины : учеб. пособие / под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2004. 488 с.
2. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. Москва : Манускрипт, 1993. 216 с.
3. Тарараев С. Е. Установление налогового резидентства плательщиков налога на доходы физических лиц с целью устранения двойного налогообложения. *Государство и право*. 2003. № 12. С. 109–112.
4. Дорнберг Р. Л. Міжнародне оподаткування. Пер. 2-го англ. вид. Київ : Абрис, 1997. 304 с.
5. Qureshi A. H. The public international law of taxation: text, cases and materials. London : Graham & Trotman, 1994. 623 p.
6. Oxford Russian Dictionary / eds: M. Wheeler, B. Unbegaun, P. Falla. 3-th ed. New York (USA) : Oxford University Press. 2000. 1293 p.
7. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. Москва : Госюриздат, 1960. 193 с.
8. Ларютина И. Двойное налогообложение юридических лиц. *Хозяйство и право*. 2001. № 12. С. 45–52.
9. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций. Москва : ЮрИнфоР, 2003. 374 с.
10. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас, 2004. Т. 2 : Общая часть. Введение в теорию налогового права. 600 с.
11. Конвенція між Україною і Канадою про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходів і майна : від 04.03.2006 р. *Офіційний вісник України*. 2008. № 7. Ст. 188.

Анотація

Нікітін В. В. До проблеми установаження резидентства фізичної особи з метою уникнення подвійного оподаткування. – Стаття.

У статті, спираючись на аналіз наукових поглядів вчених та норм чинного законодавства, розкрито проблему установаження резидентства фізичної особи з метою уникнення подвійного оподаткування. Доведено, що установаження резидентства фізичної особи з метою уникнення подвійного оподаткування становить собою механізм уточнення економіко-правового зв'язку між

особою й державами – учасниками відповідної міжнародної угоди шляхом визначення податкового резидентства особи з підстав її територіальної причетності за національними законодавствами кожної з держав-учасниць.

Ключові слова: резидентство, територіальність, фізична особа, подвійне оподаткування.

Аннотация

Никитин В. В. К проблеме установления резидентства физического лица с целью избежания двойного налогообложения. – Статья.

В статье, опираясь на анализ научных взглядов ученых и норм действующего законодательства, раскрыта проблема установления резидентства физического лица с целью избежания двойного налогообложения. Доказано, что установление резидентства физического лица с целью избежания двойного налогообложения представляет собой механизм уточнения экономико-правовой связи между лицом и государствами – участниками соответствующего международного соглашения путем определения налогового резидентства

лица на основании его территориальной причетности по национальным законодательствами каждой из стран-участниц.

Ключевые слова: резидентство, территориальность, физическое лицо, двойное налогообложение.

Summary

Nikitin V. V. To the problem of establishing the residence of an individual in order to avoid double taxation. – Article.

The article, based on the analysis of scientific views of scientists and current legislation, reveals the problem of establishing the residence of an individual in order to avoid double taxation. It is proved that establishing the residence of a natural person in order to avoid double taxation is a mechanism to clarify the economic and legal relationship between a person and states party to the relevant international agreement by determining the tax residency of a person on the basis of its territorial involvement under national law.

Key words: residency, territoriality, individual, double taxation.