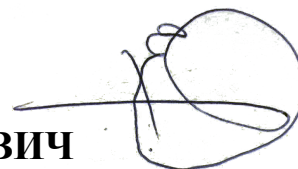


**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

ЦЕРКОВНИЙ ОЛЕКСАНДР ВІКТОРОВИЧ



УДК 347.73

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РЕЗИДЕНТСТВА
ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2017

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

Науковий керівник: кандидат юридичних наук, доцент
Федоров Сергій Євгенович,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого,
доцент кафедри фінансового права.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Музика-Стефанчук Оксана Анатоліївна,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка, провідний науковий
співробітник науково-дослідної частини,

кандидат юридичних наук
Заверуха Олег Богданович,
Львівський апеляційний адміністративний суд,
заступник голови суду.

Захист відбудеться «12» травня 2017 року о 13.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70.

Автореферат розіслано «7» квітня 2017 року.

**Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради**



В. Ю. Шепітько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. На сьогоднішній день у зв'язку з глобалізаційними процесами, які охоплюють все більшу кількість сфер суспільних відносин, значного поширення набули явища транскордонної активності юридичних та фізичних осіб. Особистісна та господарська діяльність платників податків не вирізняється своєю територіальною локалізацією. У силу зазначеного вище, важливими залишаються питання визначення податково-правового статусу зобов'язаних учасників податкових відносин. Джерело походження доходів як фізичних, так і юридичних осіб може знаходитися на території різних держав. Більше того, їх особиста та господарська діяльність не залежать від місця їх безпосереднього постановлення на облік як платників податків. Важливим у даному аспекті вбачається питання щодо визначення міри оподаткування відповідних доходів з боку держав, в межах територій яких і було отримано такі доходи. У даному випадку, в першу чергу, потрібно звернути увагу на такий основоположний міжнародно-правовий принцип уникнення подвійного оподаткування, як принцип недискримінації. Дане вихідне положення податкового права забезпечує реалізацію інтересів зобов'язаних учасників податкових відносин – платників податків.

Саме для того щоб забезпечити, в першу чергу, реалізацію вимог справедливості в податково-правовій сфері як ніколи постає питання визначення підходів та порядку застосування критеріїв для визначення резидентського статусу платників податків. Особливо важливим є визначення характеру партикулярного закріплення порядку оподаткування доходів платників податків, що є резидентами відповідних учасників міжнародних відносин.

На написання даної дисертації та формулювання в ній висновків значний вплив мали роботи: Л. І. Вдовічевої, М. О. Денисаєва, О. О. Дмитрик, Р. І. Дьорнберга, М. В. Жернакова, Дж. Кіркбрайда, П. Клінфельда, І. Є. Криницького, С. Ю. Куніциної, М. П. Кучерявенка, І. А. Ларютіної, Дж. Марвіка, А. Оловофойеку, С. В. Пархоменко-Цироцианц, С. Г. Пепеляєва, С. П. Погребняка, О. І. Погорлецького, Г. Райнхарда, В. О. Рядінської, С. Ф. Сутіріна, С. Є. Тарараєва, О. А. Шахмамєтьєва та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U00965).

Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 9 від 18.03.2016 р.).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є визначення природи, сутності, особливостей встановлення податкового резидентства як фізичних осіб, так і юридичних осіб-платників податків, детермінування критеріїв встановлення податкового резидентства та здійснення компаративного аналізу інституту податкового резидентства, який знайшов свою формалізацію в рамках податкового законодавства зарубіжних держав.

Відповідно до мети роботи поставлено такі завдання:

- визначити основні підходи до встановлення податкового резидентства;
- з'ясувати особливості двостороннього (партикулярного) закріплення критеріїв визначення податкового резидентства;
- встановити взаємозв'язок між рівнем суспільно-політичного та соціально-економічного розвитку держави та підходами до встановлення резидентського статусу зобов'язаних учасників податкових відносин;
- детермінувати характер нормативної регламентації порядку виконання юридичною особою-резидентом, що здійснює свою діяльність за межами України, свого податкового обов'язку;
- розкрити проблемні питання подвійності оподаткування доходів юридичних осіб-нерезидентів;
- встановити форму та змістовний характер критеріїв визначення резидентського статусу фізичних осіб;
- визначити правову природу поступально-акумулюючого методу встановлення податкового резидентства фізичних осіб;
- сформулювати правову позицію щодо впливу критеріїв визначення податкового резидентства фізичної особи на оптимізацію нею власних податкових зобов'язань.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у процесі встановлення податкового резидентства фізичних та юридичних осіб.

Предметом дослідження є правове регулювання резидентства платників податків.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертаційного дослідження становить сукупність загальних та спеціальних методів наукового пізнання, використання яких дозволило досягти поставленої мети й забезпечити наукову достовірність та коректність отриманих теоретичних результатів. Усі методи були застосовані у взаємозв'язку, що в кінцевому підсумку сприяло всебічності, повноті й об'єктивності наукових висновків.

При здійсненні дисертаційного дослідження основним був діалектичний метод, який забезпечив об'єктивне та всебічне пізнання правової дійсності, визначення суті досліджуваних явищ в єдності їх матеріального змісту та юридичної форми. Структурний та функціональний аналізи завдяки врахуванню таких якостей системи як інтегративність, компонентність, співвідношення цілого і частини, структури і функцій, сприяли поглибленому вивченню категорій «резидентство», «податкове резидентство», «підходи до встановлення податкового резидентства», «критерії визначення податкового резидентства» (підрозділи 1.2, 3.2).

Дослідження чинного вітчизняного та зарубіжного податкового законодавства проведено порівняльно-правовим методом, що дало змогу узагальнити наукові концепції провідних учених щодо теоретичних та практичних проблем визначення податкового статусу платників податків не лише в Україні, а й за її межами, проаналізувати різні підходи щодо нормативного конструювання критеріїв встановлення податкового резидентства (підрозділи 1.3, 3.1, 3.2).

Історико-правовий метод забезпечив можливість проаналізувати розвиток вітчизняного та зарубіжного податкового законодавства, наукової думки щодо формування та динаміки застосування критеріїв визначення податкового резидентства, їх впливу на виконання податкового обов'язку платниками податків (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2, 3.2, 3.3). Спеціально-юридичний метод дав змогу детально проаналізувати сучасний стан законодавчих приписів із питань визначення резидентського статусу зобов'язаних учасників податкового права, колізії у законодавчих актах із розглядуваного питання (підрозділи 2.1, 2.2, 3.3).

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна полягає в тому, що дисертація є одним із перших комплексних досліджень інституту податкового резидентства у податково-правовому регулюванні.

Наукова новизна цього дослідження виражена, насамперед, у таких положеннях, що виносяться на захист:

уперше:

– встановлено, що принцип недискримінації є спеціально-юридичною (у податково-правовій сфері) формою закріплення принципу справедливості, що обумовлюється його роллю у збалансуванні міри податкових зобов'язань платника податків перед бюджетами різних держав, при цьому відмічається надімперативний характер даного принципу та можливість його застосування в якості своєрідного техніко-юридичного прийому у подоланні колізійності приписів національного законодавства;

– визначено, що податкове резидентство фізичної особи в Україні визначається поступально-акумуючим методом, у відповідності з яким за одночасного збігу або ж невизначеності кожного з нормативно визначених

критеріїв резидентства передбачено перехід до наступного, до того часу, поки не буде досягнуто конкретної визначеності резидентства;

– сформовано науковий підхід щодо правового становища постійного представництва юридичної особи-нерезидента, яке визначається гібридністю його правового статусу та тим, що будучи відокремленим підрозділом материнської компанії, без статусу самостійного учасника господарських відносин, таке представництво, в цілях оподаткування, прирівнюється до самостійного платника податків, який наділений повною податковою правосуб'єктністю;

удосконалено:

– наукову позицію, в рамках якої було узагальнено критерії встановлення податкового резидентства фізичних осіб, до яких, зокрема, відносяться наступні нормативні конструкції: а) критерій фізичної присутності; б) критерій місця постійного перебування; в) критерій місця проживання; г) критерій наявності житла; ґ) критерій наявності зв'язків особистісного або ж економічного характеру; е) критерій вільного волевиявлення особи (дискреційний критерій);

– положення щодо правової природи принципу недискримінації, який являється міжнародним вихідним положенням, якому властива найвища міра імперативності, а головне цільове спрямування якого полягає в уникненні подвійного оподаткування зобов'язаних учасників податкових відносин;

– підходи до встановлення податкового резидентства фізичних осіб, які проявляються у його встановленні шляхом застосування різнорідних критеріїв формалізованих в рамках нормативно-правових приписів до невизначеної кількості випадків, з метою встановлення статусу податкового резидента;

набули подальшого розвитку:

– положення, згідно з якими критерії податкового резидентства можуть детермінуватися на: а) міжнародному (універсальному) рівні (в рамках типових конвенцій); б) міждержавному рівні (в рамках двосторонніх договорів); в) національному рівні (в рамках приписів національного податкового законодавства);

– позиція, у відповідності з якою формалізоване закріплення критеріїв визначення податкового резидентства фізичних осіб повинно здійснюватися як на національному, так і на міжнародному нормативному рівнях, адже тільки за відповідного підходу дані критерії можуть ефективно забезпечити подолання такого негативного явища як подвійне оподаткування доходів фізичних осіб;

– концептуальні підходи до встановлення податкового резидентства зобов'язаних учасників податкового права – територіальний та комплексний підхід, серед яких саме комплексний підхід був детермінований як такий, що

має прогресивно-орієнтований характер, адже забезпечує реалізацію більш послідовного алгоритму встановлення податкового резидентства;

– положення щодо специфіки “податку на репатріацію доходів”, що фактично являє собою “приховану модель подвійного оподаткування”, об’єктом якого є дохід нерезидента із джерелом його походження із України.

Практичне значення одержаних результатів. Розроблені в дисертації положення та пропозиції можуть бути використані:

– у науково-дослідній сфері – для подальшого опрацювання питань, пов’язаних із дослідженням алгоритмів визначення податкового резидентства платників податків;

– у правотворчій діяльності – при розробці проектів нормативно-правових актів та законів про внесення змін до податкового законодавства України;

– у правозастосовній практиці – при використанні висновків, рекомендацій і пропозицій у діяльності органів Державної фіскальної служби України та інших суб’єктів правозастосування;

– у навчальному процесі – при розробці навчальних та навчально-методичних матеріалів та викладанні дисципліни «Податкове право», спецкурсів з оподаткування, при підготовці студентами, аспірантами наукових робіт тощо.

Апробація результатів дослідження. Дисертація виконана й обговорена на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Основні наукові положення й висновки дисертаційної роботи, а також практичні рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України викладено у доповідях на наукових і науково-практичних конференціях, круглих столах та інших наукових заходах, зокрема, на: Міжнародній науково-практичній конференції «Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи» (м. Полтава, 27 червня 2013 р.); Всеукраїнському науково-практичному круглому столі «Податкові спори в Україні: стан, особливості вирішення та перспективи врегулювання» (м. Запоріжжя, 19 травня 2016 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми публічного та приватного права» (м. Запоріжжя, 25 жовтня 2016 р.); Круглому столі «Податкова реформа в Україні: виклик сучасності» (м. Харків, 3 квітня 2015 р.).

Публікації. Ключові теоретичні і практичні положення проведеного дослідження знайшли відображення у п’яти наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях (у тому числі в одному зарубіжному виданні), і у тезах трьох доповідей на наукових конференціях.

Структура дисертації визначається її метою, завданнями та предметом дослідження і композиційно складається зі вступу, трьох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків та списку використаних

джерел. Загальна кількість сторінок дисертаційного дослідження – 209, з них 189 – основний текст. Кількість використаних джерел – 210.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** розкривається актуальність обраної теми дисертації, визначається ступінь наукової розробки, об'єкт і предмет дослідження, методологічна основа, наводиться апробація наукових результатів, визначається практичне значення отриманих результатів, а також формулюються положення наукової новизни, які виносяться на публічний захист та відображають особистий вклад дисертанта у розроблення проблеми.

Розділ 1 «Правова конструкція податкового резидентства» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 1.1 *«Поняття податкового резидентства»* основна увага зосереджена на визначенні поняття податкового резидентства. Так, під податковим резидентством слід розуміти економіко-правовий зв'язок суб'єкта податкового права із державою, на підставі якого він зобов'язаний належним чином виконувати свої податкові обов'язки, що є формалізованими в приписах податкового законодавства конкретної держави.

Зазначено, що критерії встановлення податкового резидентства на наднаціональному рівні можуть закріплюватися як двосторонніми договорами (міждержавні), так і шляхом їх формалізації в рамках уніфікованих міжнародних нормативно-правових актів (як правило приймаються наднаціональними інституціями).

Встановлено, що уніфікація критеріїв визначення податкового резидентства на міжнародному рівні має своїм завданням забезпечити уникнення подвійного оподаткування. Для реалізації відповідних завдань наднаціональними інституціями було прийнято наступні міжнародні договори: а) Типову конвенцію Організації Об'єднаних Націй щодо уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються ; б) Типову конвенцію Організації економічного співробітництва та розвитку про уникнення подвійного оподаткування відносно доходів та капіталу.

Відзначено, що на сьогоднішній день є доволі активною діяльністю держав щодо укладення двосторонніх угод з приводу уникнення подвійного оподаткування, в рамках яких закріплюються критерії визначення податкового резидентства. У рамках таких договорів, за допомогою застосування комплексного підходу до детермінування податкового резидентства, закріплюється узгоджена на міждержавному рівні система критеріїв, яка підлягає застосуванню в разі необхідності визначення

податкового резидентства конкретної особи. Критерії визначення податкового резидентства, які знаходять свою формалізацію в рамках двосторонніх договорів щодо уникнення подвійного оподаткування, які укладаються на міждержавному рівні, як правило, повністю дублюють критерії, які закріплені в рамках вищезазначених типових (модельних) конвенцій. Такого роду алгоритм уніфікації критеріїв в рамках двосторонньої міжнародної взаємодії сприяє забезпеченню єдності підходів, які підлягають застосуванню у випадку необхідності встановлення податкового резидентства.

Визначено характер публічно-правових зв'язків на рівні “платник податків – держава” в аспекті виконання першим своїх податкових зобов'язань. Місце отримання доходу (територіальний аспект) має визначальне значення для встановлення розміру податкових зобов'язань платника податків перед конкретною державою. Визначення резидентського статусу, в першу чергу, детермінується громадянством (місцем реєстрації) платника податків, а юридичних осіб – реєстрацією та провадженням діяльності відповідно до законодавства конкретної держави.

Підрозділ 1.2 *«Критерії визначення податкового резидентства»* є логічним продовженням попереднього підрозділу, в якому проведено більш поглиблене дослідження інституту податкового резидентства крізь призму аналізу нормативно закріплених критеріїв його встановлення.

Констатовано, що критерії податкового резидентства є самостійними специфікуючими ознаками, за допомогою яких визначається резидентський статус платника податків. Відповідні критерії у вичерпному переліку передбачені приписами чинного податкового законодавства та не підлягають застосуванню за аналогією, на підставі формалізованих положень інших галузей (підгалузей) законодавства.

Проведено аналіз податкового законодавства ряду зарубіжних держав, що дозволяє говорити про те, що на сьогодні не розроблено єдиного уніфікованого визначального критерію для визначення резидентського статусу платників податків. Визначальним критерієм податкового резидентства у Великій Британії є критерій “податкового доміцилю”. 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 в даному випадку має важливе значення для встановлення податкового статусу фізичної особи.

У рамках податкового законодавства України в якості визначального критерію було закріплено дискреційний критерій – самостійне визначення фізичною особою-платником податків статусу свого податкового резидентства у її взаємовідносинах із державою Україна. Що ж стосується юридичних осіб, то в силу специфіки їх правового статусу, як суб'єктів

права, єдиним, та, зокрема, визначальним критерієм встановлення їхнього резидентського статусу є критерій місця їхньої реєстрації. В той же самий час, відповідна вимога не розповсюджується на їхні відокремлені підрозділи, які зареєстровані в інших державах.

У підрозділі 1.3 *«Порівняльно-правовий аналіз визначення резидентства платників податків»* здійснюється компаративний аналіз критеріїв визначення податкового резидентства, які знайшли свою формалізацію в податковому законодавстві зарубіжних держав.

У деяких державах для визначення резидентського статусу фізичної особи застосуванню підлягає ціла низка критеріїв. Так, у США для визначення статусу податкового резидентства фізичної особи застосовуються наступні критерії: а) критерій фізичної присутності; б) критерій особистих чи економічних зв'язків; в) критерій вільного волевиявлення; г) критерій громадянства. Встановлено, що в США критерій громадянства є визначальним для визначення податкового резидентства фізичної особи. Що ж стосується Франції, то в даній державі, в якості критеріїв визначення податкового резидентства фізичної особи застосовуються такі критерії, як: “центр життєвих та ділових інтересів” та “постійне житло особи”.

Визначено, що “критерій фізичної присутності особи” (“критерій місця перебування індивіда”) є найпоширенішим до застосування критерієм, на основі якого, в більшості країн світу, визначається приналежність особи до податкового резидентства тієї чи іншої держави. У більшості держав критерій місця перебування застосовується шляхом його уточнення крізь призму темпорального критерію, який полягає у встановленні кількості календарних днів перебування особи на території конкретної держави, що є необхідним для того, щоб визначити її в якості податкового резидента такої держави (Канада, Австрія тощо).

У деяких державах, в якості визначального критерію встановлення податкового резидентства фізичної особи розглядають такий критерій як “центр життєвих чи ділових інтересів”, який іноді знаходить наступний формалізований вираз – “особисті або ж економічні зв'язки”. Вищезазначений критерій слід підрозділяти на особистісний та економічний складники. Під особистісним складником слід розуміти міцні сімейні, соціальні, культурні або ж політичні зв'язки, які утворилися в особи у територіальних межах певної держави. Що ж стосується економічного складника, то він, як правило, змістовно включає в себе місце реєстрації особи як суб'єкта підприємництва, місце укладення переважної більшості контрактів, територіальні межі отримання переважної частини доходу тощо.

Так, в Люксембурзі особа визнається податковим резидентом даної держави в наступних випадках: а) фізична особа здійснює діяльність на території відповідної держави; б) особа здійснює керівництво своїми

діловими процесами з території відповідної держави; в) особа здійснила інвестування коштів в Люксембурзі тощо. В Україні відповідний критерій також знайшов свою безпосередню формалізацію в рамках приписів податкового законодавства, проте він не є визначальним для встановлення резидентського статусу фізичної особи в силу певної міри оціночного характеру такої категорії як “центр життєвих інтересів (незважаючи на спробу законодавця деталізувати інтегративні складники відповідного поняття).

Що ж стосується визначення статусу податкового резидентства юридичних осіб, то на сьогоднішній день критерій його визначення в більшості держав є тотожним – місце реєстрації такої особи як суб’єкта господарювання. При цьому береться до уваги як формальний, так і змістовний аспект даного критерію. Так, формальний аспект відповідного критерію полягає в тому, що податковим резидентом визнається юридична особа, яка зареєстрована за законодавством конкретної держави. Коли ж мова йде про змістовний аспект даного критерію, то він полягає в тому, що до уваги береться реєстрація такої юридичної особи загалом (порядок реєстрації як суб’єкта цивільного (господарського) права), а не тільки в цілях оподаткування (постановка на податковий облік представництва нерезидента).

Розділ 2 «Податкове резидентство юридичних осіб» складається з двох підрозділів.

Підрозділ 2.1 *«Особливості виконання податкового обов’язку юридичними особами-резидентами»* присвячений дослідженню системи прав та обов’язків юридичних осіб-резидентів як зобов’язаних суб’єктів податкового права.

Визначено коло ознак, що характеризують юридичних осіб резидентів: а) зареєстровані у порядку визначеному національним законодавством; б) здійснюють свою діяльність як на території України, так і за її межами; в) у своїй діяльності керуються як законодавством України (у випадку здійснення діяльності на території України), так і законодавством іноземних держав (у випадку здійснення діяльності на території інших держав). Зазначено, що не характеризується послідовністю позиція законодавця, що знайшла своє закріплення в абз. а) пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, де зазначається, що юридичні особи-резиденти – це особи, що “проводять свою діяльність відповідно до законодавства України”, адже у випадку здійснення такої господарської діяльності за межами України такі суб’єкти господарювання також підпорядковуватимуться приписам законодавства іноземної держави.

Встановлено, що за територіальною підставою юридичних осіб резидентів можна підрозділити на: а) юридичних осіб, які здійснюють свою діяльність на території України; б) юридичних осіб, які здійснюють свою

діяльність за межами України. При цьому зазначено, що обсяг податкових зобов'язань відповідних категорій юридичних осіб перед Україною різняться. Так, юридичні особи-резиденти, які здійснюють свою діяльність на території України сплачують податкові платежі виключно до національних публічних фондів коштів. Що ж стосується юридичних осіб, які провадять свою діяльність за межами території України, то вони сплачують до державного бюджету України, як правило, тільки різницю між ставкою податку, що має місце в державі, звідки походять відповідні доходи, та ставкою відповідного податкового платежу, що знайшов своє закріплення в рамках податкового законодавства України.

При тотожності ставок буде мати місце залік податків та зборів. Різнитиметься також нормативний базис регламентації діяльності відповідних категорій юридичних осіб-резидентів. У тому випадку, коли суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність виключно на території України, порядок виконання ним свого податкового обов'язку визначатиметься виключно приписами національного податкового законодавства. Коли ж мова йде про юридичну особу-резидента, що здійснює свою діяльність на території іноземної держави, то порядок виконання ним свого податкового обов'язку визначатиметься як податковим законодавством держави, резидентом якої він є, так і приписами податкового законодавства країни, в межах території якої здійснювалася відповідна діяльність. При цьому констатовано, що окрім бінарності (подвійності) нормативного регулювання "по горизонталі", воно також характеризуватиметься дворівневістю "по вертикалі". Так, "по вертикалі" діяльність регламентуватиметься як національним законодавством (України та держави, на території якої вони здійснюють свою діяльність), так і міжнародним правом (приписами двостороннього міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування, що був укладений між відповідними державами).

Підрозділ 2.2 *«Особливості виконання податкового обов'язку юридичними особами-нерезидентами»* присвячений детальному дослідженню алгоритму виконання нерезидентами своїх формалізованих в рамках податково-правових приписів зобов'язань.

Визначено обмежений характер податкової відповідальності юридичних осіб-нерезидентів перед державою Україна. Податкові зобов'язання відповідних суб'єктів стосуються виключно доходу із джерелом походження з України. Правовий статус таких суб'єктів податкового права визначається як приписами міжнародного права (положеннями двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування), так і приписами національних законодавств (національним правом відповідних держав).

Констатовано специфіку правового становища постійного представництва юридичної особи-нерезидента. Гібридність правового статусу постійного представництва обумовлюється тим, що фактично будучи відокремленим підрозділом материнської компанії без статусу самостійного учасника господарських відносин таке представництво в цілях оподаткування прирівнюється до самостійного платника податків, який наділений повною податковою правосуб'єктністю.

Встановлено специфіку висхідного руху коштів від представництва нерезидента до материнської компанії. Після того як постійне представництво сплатило податкові платежі в частині прибутку, що стосується його діяльності, відповідні прибутки не можуть бути піддані подальшому оподаткуванню на стадії їх висхідного руху від постійного представництва до підприємства-нерезидента. Для наочності було складено схему руху прибутків: «підприємство-резидент» – «постійне представництво-нерезидента» – «підприємство-нерезидент». Фактично, оподаткування прибутку здійснюється на стадії акумулювання прибутків відповідним постійним представництвом. У подальшому ж відповідні кошти передаються представництвом безпосередньо материнській компанії (нерезиденту). Якщо припустити можливість оподаткування коштів, з яких уже було сплачено відповідні податки та збори, то фактично мала б місце констатація правомірності подвійного оподаткування. За такої ситуації порушувався б такий важливий у сфері уникнення подвійного оподаткування принцип, як принцип недискримінації. Відповідний принцип є міжнародним за своїм характером вихідним положенням, який в силу свого поширення став універсальним індикатором належності функціонування національних механізмів оподаткування.

Розділ 3 «Податкове резидентство фізичних осіб» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 3.1 *«Правовий статус фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку»* аналізується система прав та обов'язків відповідної категорії зобов'язаних учасників податкових відносин.

Для визначення податкового резидентства застосовуються два підходи – територіальний та комплексний. Вищезазначені підходи до визначення податкового резидентства фізичних осіб диференціюються в залежності від формалізованих в рамках нормативних приписів критеріїв, за допомогою яких встановлюється коло осіб, які несуть обов'язки зі сплати податків та зборів в тій чи іншій державі.

Зазначено, що податкове резидентство фізичної особи завжди має прив'язку до територіального чинника. При визначенні податкового резидентства в першу чергу береться до уваги принцип доміцилію. Слід зазначити, що територіальний підхід фактично встановлює нерозривний зв'язок місця перебування особи та території проявів її ділової активності чи

реалізації інших процесів особистої життєдіяльності з необхідністю здійснювати сплату податків та зборів, які встановлюються державою, яка поширює свій податковий суверенітет на відповідну територію. У даному випадку особа несе податковий обов'язок зі сплати податкових платежів в силу територіального фактору, який визначається її геолокаційним місцем перебування.

Підрозділ 3.2 *«Особливості виконання податкового обов'язку фізичними особами-резидентами»* є логічним продовженням попереднього підрозділу, в якому розглядається специфіка виконання фізичними особами – платниками податків своїх податкових зобов'язань.

Було констатовано, що більш ускладненим та прогресивно-орієнтованим є комплексний підхід до визначення податкового резидентства фізичних осіб. Податкове резидентство може встановлюватися на підставі низки критеріїв, кількість яких залежить від волі нормотворця в процесі формалізації приписів податкового законодавства. У той же самий час зазначається, що відповідні критерії є різносторонніми та мають на меті забезпечити належний процес детермінування податкового резидентства фізичними особами. Застосовуються вони, як правило, поетапно, а саме коли кожен з попередніх критеріїв не є достатнім для точного встановлення податкового резидентства фізичної особи. Відповідні критерії не виключають один одного, а фактично “нашаровуються” один на одного, при цьому дозволяючи найточнішим способом детермінувати правовий статус конкретного платника податків. Фактично, вони виступають в якості універсальних критеріїв, які підлягають застосуванню до необмеженої, наперед невизначеної кількості окремо взятих індивідів у процесі визначення резидентського статусу платників податків. Комплексний підхід має своїм спрямуванням забезпечити такий порядок встановлення податкового резидентства фізичних осіб, коли буде якомога більшою мірою мінімізовано ризики подвійного оподаткування їхніх доходів.

У підрозділі 3.3 *«Особливості виконання податкового обов'язку фізичними особами-нерезидентами»* аналізувався алгоритм виконання податкових зобов'язань фізичними особами-нерезидентами.

Особливості виконання податкового обов'язку фізичними особами-нерезидентами було розглянуто крізь призму питання виконання фізичними особами своїх зобов'язань зі сплати податку на доходи фізичних осіб. Що стосується оподаткування фізичних осіб податком на доходи фізичних осіб, то правове регулювання порядку справляння такого податку регламентовано розд. IV Податкового кодексу України. Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітети, встановлені чинним міжнародним договором України щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором

діяльності.

Якщо фізична особа – платник податку вперше отримує оподатковувані доходи всередині податкового періоду, то перший податковий період розпочинається з дня отримання таких доходів. За такого нормативного регулювання Податковим кодексом України встановлюється вичерпний перелік платників податку на доходи фізичних осіб. Це означає, що у випадку відсутності статусу податкового резидента (з урахуванням законодавчо встановлених критеріїв) особа автоматично стає нерезидентом в розумінні пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України.

У свою чергу оподаткування податком на доходи фізичних осіб нерезидентів можливе лише за умови отримання такими особами доходів з джерела їх походження в Україні. Це означає, що фізична особа при встановленні факту її податкового нерезидентства відносно держави Україна не може бути платником податку на доходи фізичних осіб з доходів з джерелом їх походження не з України. Відсутність статусу платника податку на доходи фізичних осіб в даному випадку означає, що особа звільняється не лише від його сплати, а й від обов'язку подавати відповідну податкову звітність (ст. 179 Податкового кодексу України).

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що виявляється у з'ясуванні природи, сутності, особливостей встановлення податкового резидентства як фізичних осіб, так і юридичних осіб-платників податків, детермінуванні критеріїв встановлення податкового резидентства та здійснення компаративного аналізу інституту податкового резидентства, який знайшов свою формалізацію в рамках податкового законодавства зарубіжних держав. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій. Основні з них такі:

1. Визначено, що для встановлення податкового резидентства особи застосовуються два підходи – територіальний та комплексний. Вищезазначені підходи до визначення податкового резидентства суб'єктів податкового права диференціюються в залежності від формалізованих в рамках нормативних приписів критеріїв, за допомогою яких встановлюється коло осіб, які несуть обов'язки зі сплати загальнообов'язкових платежів в тій чи іншій державі. Зазначається, що закріплення критеріїв може здійснюватися на: а) міжнародному (універсальному) рівні (в рамках типових конвенцій); б) міждержавному рівні (в рамках двосторонніх договорів); в) національному рівні (в рамках приписів національного податкового законодавства).

2. Встановлено, що на сьогоднішній день є доволі активною

діяльність держав щодо укладення двосторонніх угод з приводу уникнення подвійного оподаткування, в рамках яких закріплюються критерії визначення податкового резидентства фізичних осіб. У рамках таких договорів за допомогою застосування комплексного підходу до детермінування податкового резидентства фізичної особи закріплюється узгоджена на міждержавному рівні система критеріїв, яка підлягає застосуванню в разі необхідності визначення податкового резидентства конкретної фізичної особи. Як правило в рамках міжнародних договорів із уникнення подвійного оподаткування застосовується комплексний підхід при закріпленні критеріїв встановлення податкового резидентства фізичних осіб. Що ж стосується резидентського статусу юридичних осіб, то він визначається шляхом встановлення єдиного основного критерію – місця реєстрації відповідної юридичної особи. Субсидіарним критерієм в рамках окремих договорів може слугувати місцезнаходження головного керівного органу такої юридичної особи.

3. Констатовано, що у більш розвинутих державах при визначенні резидентського статусу особи застосовується комплексний підхід до визначення її резидентського статусу. При цьому відмічається, що система критеріїв встановлення податкового резидентства конкретної держави як правило є узгодженою в межах національного законодавства та міжнародних двосторонніх договорів відповідної держави. Однак в силу нетотожності податкових систем різних держав на сьогоднішній день система відповідних критеріїв не знайшла свого формалізованого обрамлення в межах єдиного загальнообов'язкового для всіх держав універсального міжнародного нормативно-правового акта. Коли ж мова йде про менш розвинені держави, то в них пріоритетним для застосування є територіальний підхід до визначення резидентського статусу суб'єкта податкового права. В таких державах платником податків є та особа, в якій виникає об'єкт оподаткування на території відповідної держави, при цьому до уваги не беруться інші критерії, що ефективно застосовуються у більш розвинутих державах.

4. Детерміновано бінарність (подвійність) нормативного регулювання порядку виконання юридичними особами-резидентами, що здійснюють свою діяльність за межами України, свого податкового обов'язку. Відповідна категорія платників податків повинна керуватися при визначенні своїх податкових зобов'язань як законодавством іноземної держави, на території якої вони здійснюють свою діяльність, так і приписами податкового законодавства держави, податковими резидентами якої вони є. Крім цього встановлено, що окрім подвійності нормативного регулювання “по горизонталі” порядок виконання податкового обов'язку такими суб'єктами також характеризуватиметься дворівневістю “по вертикалі”. Так, “по вертикалі” їхня діяльність регламентуватиметься як національним

законодавством (України та держави, на території якої вони здійснюють свою діяльність), так і міжнародним правом (приписами двостороннього міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування, що був укладений між відповідними державами).

5. Встановлено, що доходи юридичних осіб-нерезидентів, що акумулюються ними за допомогою діяльності їхніх постійних представництв в Україні, в супереч вимогам принципу недискримінації зазнають фактичного подвійного оподаткування. Такий стан справ обумовлюється насамперед тим, що в цілях оподаткування відповідні постійні представництва нерезидентів прирівнюються до резидентів-платників податків, а їхні прибутки підлягають оподаткуванню податком на прибуток підприємств в загальному порядку. Тобто їхні прибутки оподатковуються за ставкою 18 %. Проте, положеннями пп. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Податкового кодексу України фактично встановлюється повторне оподаткування вже попередньо оподаткованих у загальному порядку прибутків відповідних нерезидентів при їх репатріації від постійного представництва на користь материнської компанії. Тобто законодавцем було встановлено завуальовану систему подвійного оподаткування відповідних прибутків шляхом застосування механізмів “податку на репатріацію прибутків”.

6. Шляхом узагальнення критеріїв, які застосовуються для визначення податкового резидентства фізичних осіб, було виділено наступні нормативні конструкції, за допомогою яких вони знаходять свою формалізацію в рамках нормативно-правових актів: а) критерій фізичної присутності; б) критерій місця постійного перебування; в) критерій місця проживання; г) критерій наявності житла; г) критерій наявності зв'язків особистісного або ж економічного характеру; д) критерій центру життєвих або ж ділових інтересів; е) критерій вільного волевиявлення особи (дискреційний критерій) тощо. При цьому слід відмітити, що відповідні критерії можна підрозділити на об'єктивно-детерміновані (критерій фізичної присутності, місця постійного перебування, місця проживання, наявності житла тощо) та суб'єктивно-детерміновані (критерій центру життєвих інтересів, вільного волевиявлення особи) критерії.

7. Зазначається, що в Україні податкове резидентство фізичної особи визначається поступально-акумулюючим методом, відповідно до якого за одночасного збігу або ж невизначеності кожного з нормативно визначених критеріїв резидентства передбачено перехід до наступного, до того часу, доки не буде досягнуто конкретної визначеності резидентства. У контексті зазначеного вище можна визначити наступну систему критеріїв резидентства, які підлягають правозастосуванню у такому порядку: 1) критерій місця проживання (критерій доміцилю); 2) критерій постійного місця проживання (критерій доміцилю); 3) критерій центру життєвих інтересів (змістовно-суб'єктивний критерій); 4) критерій перебування (не

менше 183 днів на території України) (темпоральний критерій); 5) критерій громадянства (критерій правового статусу); 6) критерій «подолання колізійності правового статусу» (техніко-юридичний критерій подолання суперечності, яка виникає у зв'язку із подвійним громадянством фізичних осіб).

8. Констатовано, що на сьогоднішній день подвійне громадянство фізичних осіб може використовуватися як фактор оптимізації ними своїх податкових зобов'язань. Так, в цілях зменшення свого податкового тягара фізична особа фактично штучно набуває податкового резидентства конкретної держави з метою ефективного використання податкових пільг, що надаються податковим законодавством відповідної держави. До прикладу громадянин України, який одночасно є громадянином Ізраїлю, з метою оптимізації своїх зобов'язань за податком на доходи, що сплачується ним в державі Ізраїль, детермінує себе в порядку застосування критерію громадянства як громадянин Ізраїлю. Коли ж відповідна особа вступає у відносини із державою Україна, то вона з метою поширення на себе в повному обсязі положень її податкового законодавства визначає себе як громадянин України.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Церковний О. В. Місце діяльності нерезидента та місце отримання доходів нерезидента: правові наслідки / О. В. Церковний // Фінансове право № 2, 2015 (32) – С. 46 – 48.
2. Церковний О. В. Критерії визначення податкового резидентства фізичних осіб / О. В. Церковний // Право та інноваційне суспільство – № 2 (7) 2016 – С. 56 – 59.
3. Церковний О. В. Територіальність і резидентство при визначенні бази оподаткування податку на додану вартість / О. В. Церковний // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ: Збірник наукових праць. – 2016 – № 3 (82). – С. 152 – 155.
4. Церковний О. В. Податкові наслідки подвійного громадянства / О. В. Церковний // Науково-інформаційний Вісник Івано-Франківського університету права імені короля Данила Галицького. Серія Право. – Івано-Франківськ: Редакційно-видавничий відділ Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького, 2016. – Вип. 2 (14). – С. 146 – 150.
5. Церковний О. В. Актуальні питання оподаткування доходів нерезидентів: правові аспекти / О. В. Церковний // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ: Збірник наукових праць. – 2016 – № 4 (84). – С. 144 – 149.

6. Церковний О. В. Визначення місця діяльності нерезидента як одна із основних умов формування податкового обов'язку / О. В. Церковний // Проблемні питання застосування Податкового кодексу України при вирішенні спорів адміністративними судами : матеріали наук.-практ. «кругл. столу» (м. Краматорськ, 12 груд. 2014 р.) / за ред. В. Я. Тація, Р. Ф. Ханової. – Х. : Право, 2014. – С. 93 – 95.

7. Церковний О. В. Колізійність норм податкового законодавства щодо визначення джерела походження доходів нерезидентів / О. В. Церковний // Податкові спори в Україні: стан, особливості вирішення та перспективи врегулювання : матеріали Всеукраїнського науково-практичного круглого столу, 19 травня 2016 р. / за ред. В. М. Огаренка, А. О. Монаєнка та ін. – Запоріжжя : КПУ, 2016. – С. 54 – 55.

8. Церковний О. В. Співвідношення податкового та цивільного законодавства при регулюванні оподаткування доходів нерезидентів / О. В. Церковний // Податкова реформа в Україні: виклик сучасності : матеріали «круглого столу» (м. Харків, 3 квітня 2015 року). – Х., 2015. – С. 264 – 266.

АНОТАЦІЯ

Церковний О. В. Правове регулювання резидентства платників податків. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2017.

У роботі розкривається сутність та особливості встановлення податкового резидентства. З'ясовується поняття «податкове резидентство» та наводиться система критеріїв його визначення. Було здійснено узагальнення найбільш широко застосовуваних критеріїв детермінування податкового резидентства. Досліджено роль та практично-прикладне призначення формалізації критеріїв визначення податкового резидентства фізичних та юридичних осіб. Встановлено рівні формалізації відповідних критеріїв. На основі наукового аналізу та узагальнення доктринального матеріалу було визначено основні підходи до встановлення податкового резидентства – територіальний та комплексний. В рамках даного дослідження особлива увага була приділена компаративному аналізу критеріїв встановлення податкового резидентства платників податків, які знаходять своє правозастосування в зарубіжних державах. Шляхом системного аналізу нормативно-правових приписів чинного податкового законодавства було встановлено колізійність положень, якими регламентується адміністрування окремих загальнообов'язкових платежів.

Сформульовано висновки та розроблено пропозиції щодо вдосконалення підходів застосування критеріїв детермінування податкового резидентства фізичних та юридичних осіб.

Ключові слова: податкове резидентство, критерії встановлення податкового резидентства, юрисдикція, уникнення подвійного оподаткування, колізійність.

АННОТАЦІЯ

Церковный А. В. Правовое регулирование резидентства налогоплательщиков. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины, Харьков, 2017.

В работе раскрывается сущность и особенности установления налогового резидентства. Выясняется понятие «налогового резидентства» и приводится система критериев его определения. Было осуществлено обобщение наиболее широко применяемых критериев детерминирования налогового резидентства, к которым в частности относятся: а) критерий физического присутствия; б) критерий места постоянного пребывания; в) критерий места жительства; г) критерий наличия жилья; д) критерий наличия связей личностного или экономического характера; е) критерий центра жизненных или деловых интересов; ё) критерий свободного волеизъявления лица (дискреционный критерий) и др.

Исследована роль и практически прикладное назначение формализации критериев определения налогового резидентства физических и юридических лиц. Отмечается, что соответствующая формализация должна способствовать избежанию проявлений такого негативного явления как двойное налогообложение доходов физических или юридических лиц.

Установлены уровни формализации соответствующих критериев. Так, отмечается, что критерии установления налогового резидентства правообязанных субъектов налогового права может осуществляться на: а) международном (универсальном) уровне (в рамках типовых конвенций) б) межгосударственном уровне (в рамках двусторонних договоров); в) национальном уровне (в рамках предписаний национального налогового законодательства).

На основе научного анализа и обобщения доктринального материала были определены основные подходы к установлению налогового резидентства – территориальный и комплексный. Отмечается, что наиболее прогрессивно-ориентированным является комплексный подход, ведь он

предусматривает применение ряда критериев для детерминирования резидентского статуса налогоплательщиков. Применяются соответствующие критерии как правило поэтапно, а именно, когда каждый из предыдущих критериев не является достаточным для точного установления налогового резидентства физического лица.

В рамках данного исследования особое внимание было уделено компаративному анализу критериев установления налогового резидентства налогоплательщиков, которые находят свое правоприменение в зарубежных государствах. В данном случае отмечается, что определяющие критерии установления налогового резидентства в разных государствах варьируются в зависимости от уровня их общественно-политического и социально-экономического развития.

Путем системного анализа нормативно-правовых предписаний действующего налогового законодательства было установлено коллизионность положений, которыми регламентируется администрирование отдельных общеобязательных платежей. Сформулированы выводы и разработаны предложения по совершенствованию подходов применения критериев детерминирования налогового резидентства физических и юридических лиц.

Проанализировав содержательную природу принципа недискриминации было установлено, что сейчас этот принцип имеет характер исходного нормативного положения, что находит свою формализацию в рамках международных актов, которые имеют как универсальный (Конвенция ООН об избежании двойного налогообложения, Конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения), так и партикулярный характер (двусторонние договоры между государствами об избежании двойного налогообложения). Отмечается, что сейчас данный принцип имеет своим направлением в первую очередь обеспечить реализацию частного интереса налогоплательщика. Правоприменительный аспект реализации соответствующего принципа находит свое проявление в рамках процедур зачета сумм уплаченных налогоплательщиком общеобязательных платежей.

Ключевые слова: налоговое резидентство, критерии установления налогового резидентства, юрисдикция, избежание двойного налогообложения, коллизионность.

SUMMARY

Tserkovnyy A. V. Legal regulation of residence of the taxpayers. – The manuscript.

Thesis for the degree of legal specialty 12.00.07 – administrative law and procedure; financial law; informational law. – National Law University,

Yaroslav the Wise, the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kharkiv, 2017.

The paper reveals the essence and characteristics of the establishment of tax residence. It turns out the term "tax residency" and provides a system of criteria for its definition. It was made summarizing the most widely used criteria of determination of tax residence. The role and practical application formalize the appointment criteria for the tax residency of individuals and legal entities. Established level of formalization of the relevant criteria. Based on scientific analysis and synthesis of doctrinal material was the basic approaches to establish tax residency – territorial and complex. In this study, special attention was paid to the comparative analysis of tax residency criteria for taxpayers who find their enforcement in foreign countries. Through systematic analysis of legal regulations applicable tax laws were established controversial provisions regulating the administration of certain mandatory payments. The conclusions and suggestions for improving approaches to applying the criteria of determination of tax residency of individuals and legal entities.

Keywords: tax residency, tax residency criteria for establishing jurisdiction, avoidance of double taxation, controversial provisions.

Відповідальний за випуск
доктор юридичних наук, професор Дмитрик О.О.

Підписано до друку 05.04.2017 р. Формат 60x90/16
Папір офсетний. Віддруковано на ризографі.
Умовн. друк. арк. 0,7. Облік. вид. арк. 0,9.
Тираж 100 прим. Зам. № 0937.

Віддруковано в ТОВ «ДРУКАРНЯ МАДРИД»
61024, м. Харків, вул. Максиміліанівська, 11
Тел.: (057) 756-53-25
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
Серія ДК, № 4399 від 27.08.2012 р.
www.madrid.in.ua e-mail: info@madrid.in.ua