

Міністерство освіти і науки України  
Національний університет «Києво-Могилянська академія»  
Факультет правничих наук  
Кафедра загальнотеоретичного правознавства та публічного права

## **Магістерська робота**

освітній ступінь – магістр

на тему: **«ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА  
ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ»**

"Legal Regulation of Individuals' Tax Residency Status in Ukraine and Abroad"

Виконав: Студент 2-го року навчання,

Спеціальності

081 Право

Тіхоненко Роман Григорович

Керівник: Кравченко Наталія  
Григорівна

Кандидат юридичних наук

Рецензент \_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Магістерська робота захищена

з оцінкою \_\_\_\_\_

Секретар ЕК \_\_\_\_\_

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2021 р.



Київ – 2021

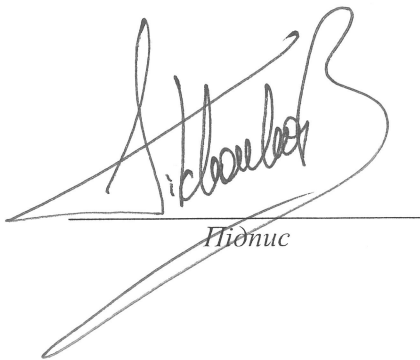
**Декларація  
академічної доброчесності  
студента/ студентки НаУКМА**

Я Тіхоненко Радсон Григорович,  
студент(ка) 2 року навчання факультету правничих наук,  
спеціальність право,  
адреса електронної пошти evovad@gmail.com

- підтверджую, що написана мною кваліфікаційна/магістерська робота на тему  
«Правове регулювання податкового резидентства фізичних осіб  
в Україні та світі»  
відповідає вимогам академічної доброчесності та не містить порушень,  
передбачених пунктами 3.1.1-3.1.6 Положення про академічну доброчесність  
здобувачів НаУКМА від 07.03.2018 року, зі змістом якого ознайомлений/  
ознайомлена;
- підтверджую, що надана мною електронна версія роботи є остаточною і  
готовою до перевірки;
- згоден/ згодна на перевірку моєї роботи на відповідність критеріям  
академічної доброчесності, у будь-який спосіб, у тому числі порівняння  
змісту роботи та формування звіту подібності за допомогою електронної  
системи Unicheck.
- даю згоду на архівування моєї роботи в репозитаріях та базах даних  
університету для порівняння цієї та майбутніх робіт.

11.05.2021

Дата



Підпис

Тіхоненко Р.Г.

Прізвище, ініціали

<b>Вступ.....</b>	<b>3</b>
<b>Розділ 1. Історія розвитку поняття «податковий резидент» в міжнародному та українському податковому законодавстві.....</b>	<b>7</b>
1.1. Історія поняття «податковий резидент» в міжнародному аспекті.....	7
1.2. Поняття доміцилю. Співвідношення термінів «резидентський статус фізичної особи» та «доміциль фізичної особи».....	10
1.3. Історія поняття «податковий резидент» у вітчизняному законодавстві.....	17
<b>Розділ 2. Правове регулювання резидентського статусу фізичних осіб в світі та Україні.....</b>	<b>22</b>
2.1. Визначення резидентського статусу згідно з Модельною конвенцією ОЕСР та законодавством іноземних країн.....	22
2.2. Співвідношення резидентського статусу та громадянства на прикладі США.....	30
2.3. Колізії та прогалини вітчизняного врегулювання резидентського статусу фізичних осіб.....	40
<b>Розділ 3. Актуальні проблеми, пов'язані з визначенням резидентського статусу фізичних осіб.....</b>	<b>53</b>
3.1. Актуальні проблеми визначення резидентського статусу фізичних осіб, пов'язані з пандемією COVID-19.....	56
3.2. Питання періоду визначення резидентського статусу фізичних осіб. Концепція «split tax residency». Конфлікт податкових періодів для визначення резидентського статусу. ....	62
<b>Висновок.....</b>	<b>74</b>

## ВСТУП

Сучасні системи податку на доходи почали формуватися у різних країнах світу наприкінці XIX – початку XX сторіччя. Впродовж XX сторіччя податок на доходи ставав все більше важливим джерелом бюджетних надходжень: якщо 1939 року лише 6 відсотків американців мали обов’язок подання декларації про доходи, то вже після кінця Другої світової війни, 1945 року, біля 70 відсотків громадян США були зобов’язані декларувати свої доходи<sup>1</sup>. В свою чергу відсоток бюджетних надходжень від податку на доходи у США зріс з близько 15 відсотків (1934 рік) до більше ніж 50 відсотків (станом на 2018 рік)<sup>2</sup>.

Відтак, з посиленням впливу податків на доходи та глобалізацією міжнародної економіки, перед країнами постало важливе завдання – унормувати правила, що стосуються права тієї чи іншої держави оподатковувати доходи фізичних осіб – як громадян, так і іноземців. Саме у цьому зв’язку і виникла концепція податкового резидентства фізичних осіб, що мала відображати не політичний чи суспільний зв’язок особи з державою (як це робить громадянство), а зв’язок економічний, та, відповідно, визначати право юрисдикції претендувати на податкові надходження від доходів такої особи.

У світлі останніх активних змін українського податкового законодавства, сьогодні питання правового врегулювання визначення статусу фізичної особи як податкового резидента стає як ніколи *актуальним* і для України. Імплементація у вітчизняне законодавство правил оподаткування прибутків контрольованих іноземних компаній (КІК) та інших положень, передбачених Планом дій BEPS, вимагає від законодавців звернути свою увагу на питання удосконалення порядку та механізму визначення резидентського статусу фізичних осіб. Крім цього, нові виклики, що пов’язані з резидентським статусом фізичних осіб

---

<sup>1</sup> Susan B. Hansen, *The Politics of Taxation: Revenue Without Representation*, Нью-Йорк, Praeger (1983) с. 86.

<sup>2</sup> Type of Tax as a Share of Federal Revenues, 1934 - 2018 // Tax Policy Center: [Веб-сайт]. URL: <https://www.taxpolicycenter.org/statistics/type-tax-share-federal-revenues-1934-2018> (дата звернення: 05.05.2021).

виникають і у зв'язку з подальшим поширенням глобалізації, розвитком інформаційних технологій, пандемією COVID-19 та пов'язаними з нею обмежувальними заходами, що до цього були невідомі світу.

Більше того, зважаючи на проголошення Україною курсу на дедалі більшу інтеграцію з Європейським Союзом та країнами західного світу та бажання залучати додаткові інвестиції для розвитку економіки, досвід інших країн у формалізації порядку та механізмів визначення резидентського статусу фізичних осіб має стати важливим для нашої держави у майбутньому. Як зазначав у своїй статті Анхель Гурріа, генеральний секретар Організації економічного співробітництва і розвитку, «капітальний ремонт глобальної податкової системи більше не може чекати»<sup>3</sup>.

Отже, *метою* даної роботи є здійснення всебічного аналізу правового регулювання визначення резидентського статусу фізичних осіб у різних країнах світу, виявлення та дослідження актуальних проблем, пов'язаних з темою роботи. Внесення пропозицій щодо удосконалення порядку визначення статусу податкового резидента в Україні.

Реалізація вищезгаданої мети потребує вирішення таких *завдань*:

- 1) здійснити аналіз історії появи та розвитку концепції податкового резидентства у світі та в Україні;
- 2) провести порівняння поняття «фізична особа – податковий резидент» та концепції «доміцилю»;
- 3) здійснити аналіз правового регулювання порядку визначення резидентського статусу фізичних осіб у праві держав світу, згідно з Модельною конвенцією ОЕСР;

---

<sup>3</sup> An overhaul of the global tax system can wait no longer // The Guardian: [Веб-сайт]. 2021. URL: <https://www.theguardian.com/business/2021/apr/29/overhaul-global-tax-system-covid-economy-trade-war> (дата звернення: 06.05.2021).

4) охарактеризувати взаємозв'язок поняття «громадянин» та «податковий резидент»;

5) дослідити актуальні проблеми, що стосуються податкового резидентства фізичних осіб в Україні та світі:

6) дослідити правову концепцію «split tax residency» та можливості її імплементації в Україні.

Під час проведення дослідження використовуються загально- та спеціально-наукові методи дослідження. Серед загальнонаукових методів було використано метод аналізу, синтезу, аналогії, системний, інституційний, статистичний, формально-логічний, порівняльно-історичний та діалектичний методи, а зі спеціально-наукових - метод порівняльного правознавства, порівняльно-правового аналізу та метод юридичного моделювання.

Завдяки методу аналізу став можливим аналіз норм податкового права обраних для дослідження країн, що регулюють питання податкового резидентства, а метод синтезу дозволив дослідити ці норми у сукупності. Разом із системним та структурним методом він дозволив визначити взаємозв'язки між відповідними правовими нормами та інститутами. Інституційний метод дозволив поглянути на місце та роль резидентського статусу фізичних осіб у економічному житті суспільства. Діалектичний метод дозволив дослідити правові норми, що врегульовують питання визначення резидентського статусу у взаємозв'язку, взаємозумовленості та історичному розвитку. Статистичний метод було використано для оцінки впливу запровадження тих чи інших критеріїв визначення резидентського статусу в країнах, що досліджувались. Порівняльно-історичний метод було використано для аналізу змін, що мали місце у податкових системах різних держав світу.

Методи порівняльного правознавства та порівняльно-правового аналізу уможливили проведення порівняння між врегулюванням питань, пов'язаних з

податковим резидентством, у різних країнах. Формально-юридичний метод досліджує процедурні аспекти визначення статусу податкового резидента у різних країнах. Метод юридичного моделювання уможливив підготовку пропозицій щодо потенційних змін до законодавства України.

## РОЗДІЛ 1. ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВИЙ РЕЗИДЕНТ» В МІЖНАРОДНОМУ ТА УКРАЇНСЬКОМУ ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

### 1.1. Історія поняття «податковий резидент» в міжнародному аспекті.

Слово «резидент» походить від латинського *resido*, що означає «сидіти», «залишатись на місці». Кембриджський словник та словник Longman трактують «резидента» як особу, що «що постійно проживає в певному місці»<sup>45</sup>.

Концепція «податкового резидентства» (як її іменують англійською, *tax residency*) виникла більш як 100 років тому, а чи не вперше її було формально закріплено 1923 року у Проекті двосторонньої конвенції про уникнення подвійного оподаткування Ліги Націй. Стаття 10 цього документа встановлювала:

*«The personal tax on the total income shall be levied by the State in which the taxpayer has his fiscal domicile, i.e., his normal residence, the term "residence" being understood to mean, a permanent home.»*<sup>6</sup>

Водночас, сама стаття Проекту жодним чином не трактувала поняття податкової резидентності та не передбачала механізму її визначення. Дану прогалину мав заповнити коментар до Проекту, що, серед іншого, мав на меті розтлумачити ці вживані у документі поняття. Коментарем було прямо передбачено, що не можна ототожнювати поняття місця проживання (перебування) та поняття податкового доміцилю (резидентства), адже для

<sup>4</sup> Resident // Longman Dictionary: [Веб-сайт]. URL: <https://www.ldoceonline.com/dictionary/resident> (дата звернення: 10.04.2021).

<sup>5</sup> Resident // Cambridge Dictionary: [Веб-сайт]. URL: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/resident> (дата звернення: 10.04.2021).

<sup>6</sup> «Податок на загальний дохід може бути стягнутий країною, у якій знаходиться податковий доміциль особи (тобто його/її звичайна резиденція). Під термін «резиденція» розуміється постійне місце проживання.» - тут і надалі переклад автора

League of Nations // DOUBLE TAXATION AND TAX EVASION REPORT: [Веб-сайт]. 1927. URL: [https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-II\\_EN.pdf](https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-II_EN.pdf) (дата звернення: 01.08.2021).

визначення останнього, надважливим є критерій постійності. У документі було підкреслено, що важливе місце під час визначення резидентства грають і економічні зв'язки особи.

Однак, Коментар так і не зміг ані чітко окреслити поняття податкового доміцилю (резидентства), ані запропонувати певний правовий механізм для його їх визначення. На думку авторів документа:

*«... when it is sought to define the precise character and degree of permanence of the residence which should exist in order to justify a claim to tax on the ground of domicile, wide divergencies of view are found to exist in the different legal systems of the various countries of the world. In these circumstances, it has not been found possible to do more than frame a definition which seems to command the greatest common measure of agreement in the various codes of law.»<sup>7</sup>*

Вже після Другої світової війни Проект було оновлено, що, зокрема, позначилось на тексті статей що прямо стосувались досліджуваного питання. Так, новим Проектом<sup>8</sup> було запропоновано механізм визначення резидентності особи, що проживає у кількох країнах. За подібних випадків документ пропонував компетентним органам обох (кількох) держав вирішувати це питання між собою, беручи до уваги регулярність, строк та частоту знаходження особи на території відповідної юрисдикції, місце проживання його (її) сім'ї, місце його (її) професійної діяльності. Таким чином, хоча новим Проектом модельної конвенції про оподаткування все ще не було чітко розтлумачено термін «податкове резидентство», а сам цей термін все ще активно ототожнювався з терміном «доміциль». Документ 1946 року переклав проблему

<sup>7</sup> «Коли необхідно точно визначити характеристики податкового доміцилю, який дає право на оподаткування доходу певної особи, різні правові системи світу надають нам свої особливі погляди. У цих умовах, неможливо зробити більше, аніж надати загальне визначення, що не буде суперечити цим різним точкам зору»

Там само

<sup>8</sup> League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text // League of Nations: [Веб-сайт]. URL: <https://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=brulegi.sgml&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&tag=law&part=15&division=div1> (дата звернення: 10.03.2021).

конфліктів у визначенні податкової резидентності осіб на плечі податкових адміністрацій країн.

Лише у 1957 році, вже у рамках робочої групи Організації європейського економічного співробітництва (яка пізніше стане ОЕСР, Організацією з економічного співробітництва і розвитку), до Модельної конвенції було запропоновано зміни, що формально закріплювали визначення терміну «податковий резидент» у тексті Документа. Експертна комісія країн-членів ОЄЕС досягла компромісу, який полягав у тому, що резидентом для цілей Конвенції було визнано будь-яку особу, що згідно зі своїм резидентством, доміцилем чи іншим подібним критерієм підлягає оподаткуванню у відповідній країні. Крім цього, робоча група ОЄЕС розвинула напрацювання колег-авторів Проекту конвенції 1946 року та нарешті закріпили чіткий механізм визначення резидентського статусу осіб у разі конфлікту між двома юрисдикціями. Саме так і з'явився широковідомий *tie-breaker test*, тест, застосування критеріїв якого уможливорює вирішення конфліктних ситуацій у царині резидентського статусу особи. Формально визначення статусу резидента, як і даний тест, було закріплено у оновленій редакції Проекту модельної конвенції 1963 року.<sup>9</sup>

Станом на 1963 рік, Тест передбачав такі критерії, які необхідно застосовувати послідовно (наступний критерій береться до уваги у разі, якщо неможливо визначити резидентський статус за попереднім критерієм):

1. Наявність постійного житла;
2. Центр життєвих інтересів;
3. «Звичайне місце проживання»;
4. Громадянство.

У разі, якщо статус особи неможливо було визначити навіть за останнім критерієм (він (вона) не є громадянином жодної з держав, чи є громадянином

---

<sup>9</sup> Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963 // OECD. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital\\_9789264073241-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en) (дата звернення: 01.03.2021).

обох держав), конфлікт мав бути вирішений двосторонніми переговорами між компетентними органами обох договірних держав.

## **1.2. Поняття доміцилю. Співвідношення термінів «резидентський статус фізичної особи» та «доміциль фізичної особи».**

Поняття «доміциль» існувало у міжнародному праві і поза сферою податків. Так чи не першою згадкою доміцилю у США є судова справа від 1806 року, у якій предметом розгляду було питання визначення штату, за законами якого мав би відбуватись поділ спадкового майна. Спадкодавець мав певні економічні та особисті зв'язки одразу з двома штатами – Делавер та Пенсильванія – тоді суддя розтлумачив термін доміциль як «проживання у певному місці, що супроводжується наміром особи проживати на цьому місці необмежений період часу»<sup>10</sup>.

Як вже було зазначено вище, у першій половині двадцятого століття науковці-правники, що працювали у сфері міжнародного податкового права, активно ототожнювали поняття податкового резидентства та доміцилю. І хоча з розвитком доктрини міжнародного податкового права термін «резидентство» майже повністю витіснив поняття «доміциль» з вжитку, даний концепт все ж залишається частиною податкового законодавства цілого ряду країн.

ОЕСР трактує поняття доміциля як «постійний дім, місце, куди особа завжди має намір повернутись» та підкреслює, що доміциль є набагато більш сталим, аніж резидентство<sup>11</sup>.

Доміциль поділяється на 3 види:

1. Доміциль походження (domicile of origin);

<sup>10</sup> Kennan K. Residence and Domicile // Marquette Law Review. 1924., вип. 4 Т. 8. С. 7.

<sup>11</sup> Glossary of Tax Terms // Organisation for Economic Co-operation and Development: [Веб-сайт]. URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата звернення: 11.04.2021).

2. Доміциль вибору (domicile of choice);
3. Доміциль залежності (domicile of dependence)<sup>12</sup>, застосовується лише для недієздатних осіб.

Доміциль походження набувається особою без вчинення нею самою будь-яких дій при народженні. Це може бути доміциль батька особи чи, за відсутності батька, його/її матері.

Доміциль вибору найчастіше визначають як місце, де особа (1) проживає, та (2) планує проживати постійно чи невизначений період часу<sup>13</sup>. Для цілей визначення даного типу доміцилю необхідно враховувати саме фактичне проживання, а не тимчасові візити, наприклад, з туристичною метою<sup>14</sup>. Для оцінки ж наміру проживати постійно чи невизначений період часу, необхідно вивчити широкий спектр доказів. При цьому, жоден факт, дія чи обставина не можуть трактуватись як визначальні – враховані мають бути всі релевантні факти.

На практиці британські суди аналізують цілий ряд особистих обставин особи задля встановлення його/її доміцилю. У цьому контексті варто згадати нещодавнє рішення *Henkes v. Revenue and Customs* (2020 року), що стосувалось громадянина Нідерландів, який оскаржував встановлення податковою службою Британії його статусу доміцильованого платника податків<sup>15</sup>. Пан Хенкес, що народився у Венесуелі та є громадянином Нідерландів, проживав у Британії майже без перерв з 1967 року, водночас маючи майно як у Британії, так і закордоном (у Іспанії, та проводив в цьому майні близько двох місяців щорічно). Заявник у справі стверджував, що після виходу на пенсію, він планує покинути Британію та остаточно залишитись жити у своєму будинку в Іспанії, а наразі

<sup>12</sup> Sprio E. Domicile of Minors without Parents // *The International and Comparative Law*. 1956., вип. 2 Т. 5. С. 203.

<sup>13</sup> RDRM22010 - Domicile: Categories of domicile: The three categories of domicile // HMRC UK: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm22010> (дата звернення: 15.04.2021).

<sup>14</sup> RDRM22310 - Domicile: Categories of domicile: Domicile of choice – Residence // HMRC UK: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm22310> (дата звернення: 15.04.2021).

<sup>15</sup> *Henkes v HMRC* [2020] UKFTT 159 (TC) // Casemine: [Веб-сайт]. 2020. URL: <https://www.casemine.com/judgement/uk/5eba93102c94e017e1ababaa> (дата звернення: 11.04.2021).

знаходиться у Лондоні через бізнесові причини. У ході розгляду справи, суд досліджував не тільки такі загальноприйняті індикатори як місце проживання сім'ї, роботодавці, місце знаходження майна, наміри особи, але і соціальна зв'язки заявника (членство у професійних клубах, бібліотечні картки, відносини з сусідами, наявність страхування на авто, наявність власного сімейного лікаря та юриста тощо). Водночас, всесторонньо дослідивши усі фактичні обставини справи, суд дійшов до висновку, що *domicile of choice* заявника знаходиться у Великій Британії, а його іспанська нерухомість є лише «будинком на час відпустки».

Іншими важливими прецедентами, що стосуються питання податкового доміцилю в Великій Британії були рішення у справах *Commissioners of Inland Revenue v. Bullock* та *Agulian & Anr v Cyganik*. У першому з рішень, при визначенні місця знаходження доміцилю відповідача по справі, суд, серед іншого, аналізував факт неучасті особи у загальнодержавних виборах у Великій Британії. Цей факт повинен був підтвердити позицію відповідача про те, що він не брав участі у виборах, адже не вважав себе приналежним до британського народу. А, відтак, його доміциль знаходився поза межами країни<sup>16</sup>. У другій зі справ, суд так аргументував недоміцильований статус особи у Великій Британії: «незважаючи на те, що він проживав у Лондоні близько 43-ох років та створив тут великий бізнес, Відповідач продовжував жити життям кіпрського грека, розмовляючи грецькою мовою та дивлячись кіпрське телебачення. Під час перебування в Лондоні він підтримував дуже тісні зв'язки з Кіпром. Незважаючи на свій британський паспорт та проживання в Лондоні, він скоріше вважав себе кіпріотом, аніж британцем. Позивач зберігав кіпрське посвідчення особи, яке було, як він вважав, важливим для реалізації його прав як громадянин Кіпру. Його друзі та знайомі у Лондоні були частиною грецько-кіпрської громади»<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> *Commissioners of Inland Revenue v Bullock*(1) (1973-1978) 51 TC 522 // Library Croneri: [Веб-сайт]. 1976. URL: [https://library.croneri.co.uk/cch\\_uk/btc/51-tc-522](https://library.croneri.co.uk/cch_uk/btc/51-tc-522) (дата звернення: 15.04.2021).

<sup>17</sup> *Agulian & Anre v Cyganik* [2006] EWCA Civ 129 // Family Law UK: [Веб-сайт]. 2006. URL: <https://www.familylawweek.co.uk/site.aspx?i=ed1657> (дата звернення: 15.04.2021).

Сьогодні, поняття доміцилю зустрічається у податковому законодавстві багатьох країн англосаксонської правової сім'ї. Так, на Кіпрі доміциль використовується для визначення кола платників спеціального податку на оборону (special defense contribution, SDC), ставка якого може становити до 30%; недоміцильовані на Кіпрі особи не мають зобов'язання по сплаті даного збору<sup>18</sup>. В той же час критерії визначення доміциля вибору на Кіпрі спрощені – особа буде вважатись доміцильованою у країни, якщо він/вона провела більше 17 з останніх 20 років будучи податковим резидентом Кіпру<sup>19</sup>.

У Ірландії поняття доміцилю так само закріплено та активно використовується у локальному податковому законодавстві. Так, особи, що доміцильовані у Ірландії за народженням чи за вибором, можуть мати обов'язок сплати спеціального «доміцильованого збору» (domicile levy)<sup>20</sup>. Для даного збору встановлено фіксовану ставку у розмірі двохсот тисяч євро на рік<sup>21</sup>. Обов'язок по сплаті збору покладено на доміцильованих у Ірландії осіб (як громадян, та і іноземців), що:

- 1) Отримали більше одного мільйона євро світового доходу у звітному році, та
- 2) Мають сукупні податкові зобов'язання у Ірландії у сумі менше двохсот тисяч євро за звітний рік, та
- 3) Мають у власності майно у Ірландії ринковою вартістю більше п'яти мільйонів євро (станом на кінець звітного року).

<sup>18</sup> TAX RATES // Republic of Cyprus, Ministry of Finance, Tax Department: [Веб-сайт]. URL: <https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/0/f2a5610ba4f4c586c2258549002d6e1c?OpenDocument&ExpandSection> (дата звернення: 17.04.2021).

<sup>19</sup> DECLARATION OF INDIVIDUAL FOR EXEMPTION AS NON-DOMICILED // Republic of Cyprus, Ministry of Finance, Tax Department: [Веб-сайт]. URL: [https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/All/0D73178BF2726F42C22582280036FECD/\\$file/TD038\\_2016.pdf?OpenElement](https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/All/0D73178BF2726F42C22582280036FECD/$file/TD038_2016.pdf?OpenElement) (дата звернення: 17.04.2021).

<sup>20</sup> Tax residence // Irish Tax and Customs: [Веб-сайт]. URL: <https://www.revenue.ie/en/jobs-and-pensions/tax-residence/what-is-domicile-and-the-domicile-levy.aspx> (дата звернення: 17.04.2021).

<sup>21</sup> Domicile Levy (Part 18C) // Tax and Duty Manual: [Веб-сайт]. 2020. URL: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-18c/18c-00-01.pdf> (дата звернення: 17.04.2021).

У іншій країні англосаксонської правової сім'ї, Австралії, доміциль використовується як критерій визначення резидентського статусу фізичної особи.<sup>2223</sup>

Водночас, чи не найвідомішим прикладом держави, яка активно використовує концепцію доміцилю у податковому законодавстві є Сполучене Королівство. Доміциль згадувався ще у законодавчому акті, що встановлював перший в історії Великої Британії податок на доходи – Income Tax Act 1799 року<sup>24</sup>. Британські суди вважають доміциль правовим зв'язком між особою та територіальним суб'єктом, комбінацією проживання на певній території та наміру, та вважають, що особа (1) завжди має доміциль та (2) не може мати більше одного доміцилю<sup>25</sup><sup>26</sup>. Як було встановлено у справі *Hartley v. Fuld*, доміциль походження превалює у разі відсутності доміцилю вибору (якщо його ніколи не існувало чи якщо він був «покинутий» особою), а доміциль вибору в свою чергу, з'являється коли особа добровільно робить своїм єдиним чи головним місцем проживання певне місце, з наміром продовжувати там проживати необмежений час<sup>27</sup>.

Сьогодні доміциль головним чином використовується у Великій Британії в сфері оподаткування фізичних осіб в рамках спеціального податкового режиму, так званого режиму «remittance basis». Сутність remittance basis полягає у тому, що згідно з ним оподаткуванню у Великій Британії підлягають іноземні доходи, лише якщо такі були перераховані (привезені, прямо чи опосередковано) у країну. Звідси з'являється і назва режиму, з англійської remittance –

<sup>22</sup> Domicile Act 1982 // Federal Register of Legislation: [Веб-сайт]. URL:

<https://www.legislation.gov.au/Details/C2019C00077> (дата звернення: 17.04.2021).

<sup>23</sup> INCOME TAX ASSESSMENT ACT // Commonwealth Consolidated Acts: [Веб-сайт]. 1936. URL:

[http://www6.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/legis/cth/consol\\_act/itaa1936240/s6.html](http://www6.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/legis/cth/consol_act/itaa1936240/s6.html) (дата звернення: 17.04.2021).

<sup>24</sup> Cooper R. William Pitt, Taxation, and the Needs of War // Journal of British Studies. 1982., вип. 1 Т. 22. С. 94-103.

<sup>25</sup> GEORGE UDNY, APPELLANT AND JOHN HENRY UDNY, RESPONDENT // HOUSE OF LORDS: [Веб-сайт]. 1869. URL: <http://www.uniset.ca/other/css/LR1ScDiv441.html> (дата звернення: 17.04.2021).

<sup>26</sup> IN THE ESTATE OF FULD, DECD. (No. 3); HARTLEY AND ANOTHER v. FULD AND OTHERS // PROBATE DIVORCE & ADMIRALTY DIVISION: [Веб-сайт]. 1968. URL:

<http://www.uniset.ca/other/cs5/1968P675.html> (дата звернення: 17.04.2021).

<sup>27</sup> Там само

перерахування, грошовий переказ. Привезеними (перерахованими) в свою чергу вважаються будь-які доходи, що були<sup>28</sup>:

- Привезені, отримані чи використані у Великій Британії платником податків чи пов'язаною з ним особою, чи на їхню користь;
- Використані для оплати послуг у Великій Британії, що надані платнику податків чи пов'язаній з ним (нею) особою, чи надані на їх користь;
- Використані за межами Великої Британії для фінансування боргу у Великій Британії.

Використовувати remittance basis режим можуть недоміцильовані резиденти Великої Британії, які (1) не народились у Сполученому Королівстві та не мають domicile of origin у ньому, та, (2) які не вважались податковими резидентами Британії більше п'ятнадцяти з останніх двадцяти років<sup>29</sup>.

Останнім часом даний режим було піддано активній критиці з боку британського суспільства за надання недоміцильованим британським резидентам преференцій, адже на практиці (як це показує нам справа *Henkes v. Revenue and Customs*), іноземці можуть десятиліттями проживати на території Сполученого Королівства, сплачуючи податки лише зі своїх британських доходів. Це призводить до того, що чимало впливових та фінансово забезпечених осіб (особливо таких, що мають активи, що генерують доходи, за межами Британії), практично не сплачують податки у країні, при цьому проживаючи у ній постійно. У зв'язку з цим, сьогодні все частіше звучать пропозиції скасування можливості застосування режиму remittance basis недоміцильованими податковими резидентами Сполученого Королівства<sup>30 31</sup>, а правила та критерії

<sup>28</sup> Remittance basis 2019 (HS264) // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. 2021. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/remittance-basis-hs264-self-assessment-helpsheet/hs264-remittance-basis-2019> (дата звернення: 18.04.2021).

<sup>29</sup> Guidance note for residence, domicile and the remittance basis: RDR1 // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/residence-domicile-and-remittance-basis-rules-uk-tax-liability/guidance-note-for-residence-domicile-and-the-remittance-basis-rdr1#cona> (дата звернення: 18.04.2021).

<sup>30</sup> Competing for the rich // The Greens/EFA group in the European parliament: [Веб-сайт]. 2019. URL: <http://extranet.greens-efa-service.eu/public/media/file/1/5920> (дата звернення: 18.04.2021).

<sup>31</sup> The golden rule that saves the super-rich millions // The Guardian: [Веб-сайт]. URL: <https://www.theguardian.com/uk/2002/apr/11/politics.economy1> (дата звернення: 18.04.2021).

застосування режиму з кожним роком стають більш суворими та обмежують коло платників податків, що мають змогу застосувати положення режиму. Ще одним обмежуючим механізмом пов'язаним з режимом стало запровадження спеціального remittance basis збору, що стягується за користування режимом з осіб, які більше 7-ми з 9-ти останніх чи 12-ти з останніх 14-ти років вважались податковими резидентами Сполученого Королівства (розмір збору становить тридцять та шістдесят тисяч фунтів стерлінгів на рік для цих категорій осіб відповідно)<sup>32</sup>.

Як результат, суттєве зменшення кількості осіб, що визнаються недоміцильованими резидентами Королівства – з 2007 по 2019 рік кількість таких платників зменшилась майже вдвічі – зі ста тридцяти семи тисяч осіб до сімдесяти восьми тисяч<sup>33</sup>.

Крім того, недоміцильовані податкові резиденти Великої Британії можуть стикнутись з потенційним ризиком подвійного оподаткування їхніх доходів. Так стаття 4 Модельної конвенції ОЕСР<sup>34</sup> передбачає, що для цілей Конвенції резидентом вважається будь-яка особа, яка за законами однієї з держав оподатковується в такій державі на підставі місця проживання, постійного місця перебування чи подібного критерію. Однак, резидентом не буде вважатись особа, що оподатковується в такій державі лише щодо доходів, отриманих у такій державі. Дана позиція тлумачиться і у Коментарі до Конвенції, де підкреслюється неможливість визнання особи резидентом певної держави згідно з Конвенцією у разі, якщо така особа «не є доміцильованою у такій державі, однак вважається податковим резидентом згідно з локальним

<sup>32</sup> Remittance basis changes // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/guidance/remittance-basis-changes> (дата звернення: 18.04.2021).

<sup>33</sup> Statistics on Non-Domiciled Taxpayers in the UK 2007-08 to 2018-19 // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. 2020. URL:

[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/904443/Statistical\\_commentary\\_on\\_non-domiciled\\_UK\\_taxpayers.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/904443/Statistical_commentary_on_non-domiciled_UK_taxpayers.pdf) (дата звернення: 18.04.2021).

<sup>34</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD: [Веб-сайт]. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en) (дата звернення: 06.03.2021).

законодавством та сплачує у такій державі податки лише з доходів з джерелом походження у цій державі».

Дане положення на практиці може означати, що недоміцильовані податкові резиденти Сполученого Королівства не зможуть ефективно користуватись положеннями релевантної угоди про уникнення подвійного оподаткування. Відповідно, для таких осіб виникає ризик визнання їх податковими резидентами одразу кількох держав, і, як наслідок, ризик подвійного оподаткування їх доходів.

### **1.3. Історія поняття «податковий резидент» у вітчизняному законодавстві.**

Вітчизняна система податку на доходи з'явилась майже одночасно з проголошенням незалежності України. Так, ще 1 липня 1991 року Верховною Радою Української РСР було введено в дію Закон «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства»<sup>35</sup>. Даний нормативно-правовий акт не оперував поняттям «податковий резидент», натомість визначаючи, що платниками податку були «громадяни Української РСР, СРСР, іноземні громадяни та особи без громадянства як ті, що мають, так і ті, що не мають постійного місця проживання в Українській РСР». Таким чином, документ жодним чином не обмежував коло можливих платників прибуткового податку в Україні, при цьому, з урахуванням положень статті 2 Закону (Доходи, які підлягають оподаткуванню) на практиці оподаткуванню прибутковим податком підлягали лише доходи, отримані громадянами Української РСР.

---

<sup>35</sup> Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства: 1306-ХІІ // <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1306-12/ed19910701#Text>.

В кінці 1992 року Закон було замінено Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян»<sup>36</sup>. Положення Декрету багато в чому наслідували норми, які закріплював Закон «Про прибутковий податок...», а у нормах щодо платників, все ще використовувались терміни «громадянин, що (не)має постійного(е) місця(е) проживання в Україні». Водночас до громадян, що мають постійне місце проживання в Україні відносили всіх громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства, «що проживали в Україні у цілому не менше 183 днів у календарному році».

Фактично, термін «громадяни, що мають місце постійного проживання в Україні» замінював термін «податковий резидент», адже на той час був основним для визначення об'єкту оподаткування податком на доходи. Крім цього, даний термін використовувався і для цілей норм щодо уникнення подвійного оподаткування: так стаття 3 Декрету (Усунення подвійного оподаткування) закріплювала право «громадян, що мають місце постійного проживання в Україні» на залік податків, сплачених за кордоном, при сплаті ними прибуткового податку в Україні.

Термін «податковий резидент», що використовується для визначення платників податку на доходи і сьогодні, увійшов у вітчизняне податкове законодавство лише 2004 року, коли набули чинності положення Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб»<sup>37</sup>. На думку Є. С. Маринчака<sup>38</sup> та Н. Білової<sup>39</sup>, даний крок був викликаний необхідністю реформування вітчизняного законодавства у світлі поглиблення співпраці з Європейським Союзом та

<sup>36</sup> Декрет Кабінету Міністрів України // Про прибутковий податок з громадян: [Веб-сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92/ed19921226#Text> (дата звернення: 02.07.2021).

<sup>37</sup> Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб": від 22.05.2003 р. N 889-IV. Київ: Верховна Рада України.

<sup>38</sup> Маринчак Є.С. «Фінансово-правовий зв'язок фізичної особи з державою»: монографія / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. - Київ: [б. в.], 2019. - 344 с. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r\\_81/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=VFEIR&P21DBN=VFEIR&Z21ID=&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=DOC%20FREP0001115%20PDF](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=VFEIR&P21DBN=VFEIR&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=DOC%20FREP0001115%20PDF) (дата звернення: 21.02.2021).

<sup>39</sup> Н. Білова. Іноземці в Україні: порядок оподаткування доходів по-новому // Податки та бухгалтерський облік. 2003. № 85. С. 10.

прагнення української влади до отримання членства у Світовій організації торгівлі.

Задля визначення резидентського статусу особи в Україні Закон передбачав тест, схожий за переліком критеріїв на «tie-breaker» тест, передбачений Модельною конвенцією ОЕСР. За загальним правилом, документ визначав податковими резидентами України всіх фізичних осіб, що мають місце проживання на території України, у разі якщо вони не мають місця проживання за кордоном. У разі неможливості визначення резидентського статусу за першим критерієм (місце проживання), Закон передбачав такий перелік критеріїв, які необхідно застосовувати послідовно:

1. Місце постійного проживання;
2. Центр життєвих інтересів (більш тісні особисті чи економічні зв'язки);
3. Перебування на території України протягом календарного року (не менше 183 днів);

У разі неможливості визначення резидентського статусу особи на основі наведених вище критеріїв, Закон передбачав застосування критерію громадянства (громадяни України вважаються податковими резидентами України).

\* \* \*

Активний розвиток міжнародної економіки та глобалізація на початку 20-го сторіччя створили передумови для появи терміну «податковий резидент», який мав відображати економічний зв'язок фізичної особи з державою та надавати такій країні право на отримання податкових надходжень від доходів власних податкових резидентів. Протягом десятків роки правники з усього світу працювали над створенням та удосконалення тлумачення терміну «податковий

резидент», який зрештою знайшов своє відображення у тексті Модельної конвенції ОЕСР. Задля унормування порядку визначення статусу податкового резидента у разі конфлікту законодавства кількох країн, правниками було створено так званий «tie-braker» тест. Сьогодні концепція податкового резидентства є визначальною для міжнародного оподаткування фізичних осіб.

Що стосується української системи податку на доходи фізичних осіб виникла майже одночасно з проголошенням незалежності, проте поняття податкового резидента з'явилося у вітчизняному податковому законодавстві лише 2004 року з набуттям чинності Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб». Для визначення податкового резидентського статусу фізичної особи Законом, а пізніше і Податковим кодексом України було запропоновано тест з п'яти критеріїв, що застосовуються послідовно.

Протягом 20-го століття терміни «податковий резидент» та «доміциль» активно використовувались правникам з усього світу. Водночас, з розвитком правової думки, термін «податковий резидент» майже повністю витіснив «доміциль» з ужитку у сфері міжнародного податкового права. Саме терміном «резидент» сьогодні послуговується ОЕСР та країни, укладаючи між собою договори про уникнення подвійного оподаткування. Водночас, термін «доміциль» все ще є частиною національного законодавства певної кількості держав (здебільшого англосаксонської правової сім'ї), граючи у податковому законодавстві таких країн додаткову до терміну «резидент» роль.

Доміциль можна розуміти як місце (країну) в якому фізична особа планує проживати невизначений чи необмежений період часу. Даний концепт є набагато більш сталим за концепцію резидентства. У державах, що були предметом дослідження даного підрозділу (Австралія, Кіпр, Велика Британія, Ірландія) доміциль на сьогодні не є визначальним критерієм для оподаткування доходів фізичних осіб (таким критерієм є статус резидента). Водночас, доміциль виступає допоміжним критерієм, що або впливає на резидентський статус, або

уможлиблює використання особою певного спеціального режиму оподаткування (як приклад, remittance basis у Великій Британії).

## РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РЕЗИДЕНТСЬКОГО СТАТУСУ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В СВІТІ ТА УКРАЇНІ

### 2.1. Визначення резидентського статусу згідно з Модельною конвенцією ОЕСР.

Стаття 4 Модельної конвенції ОЕСР<sup>40</sup> визнає резидентом договірної держави будь-яку фізичну особу, яка вважається податковим резидентом «згідно з нормами національного законодавства за критерієм місця проживання, постійного місця перебування». У разі визнання фізичної особи резидентом за законодавством одразу обох країн, необхідно звернутись до положень частини другої статті 4 Модельної конвенції, що передбачає такі критерії визначення резидентського статусу у разі конфлікту:

- 1) Постійне житло (permanent home);
- 2) Центр життєвих інтересів (center of vital interests);
- 3) Звичайне місце проживання (habitual abode);
- 4) Громадянство.

У разі неможливості визначення резидентського статусу фізичної особи базуючись на даних критеріях, конфлікт має бути вирішений шляхом узгодження між компетентними органами договірних країн.

Нижче наведено тлумачення критеріїв визначення резидентського статусу згідно з Коментарем до Модельної конвенції ОЕСР та огляд практики інтерпретації даних критеріїв компетентними органами різних держав світу.

---

<sup>40</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD: [Веб-сайт]. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en) (дата звернення: 06.03.2021).

- *Постійне житло (permanent home)*

Коментарем до Модельної конвенції передбачено, що для того, щоб житло вважалось постійним воно має бути організовано та утримуватись особою для свого постійного (не короткотривалого) користування. Будь-яка форма житла (будинок чи квартира, апартаменти) може вважатись постійним житлом, найважливішим у цьому зв'язку є критерій постійності та безперервного доступу до такого житла.

Водночас, судові органи багатьох країн світу вирішують проблеми, що виникають на практиці у зв'язку з тлумаченням поняття «постійне житло». Так Верховний адміністративний суд Франції дослідивши обставини справи у якій подружжя проживало у житлі, що було орендоване їхнім сином, встановив, що неважливо, хто є формальним орендаром постійного житла, чи безпосередньо платник податку чи третя особа<sup>41</sup>. Верховний суд Республіки Корея у своєму рішенні постановив, що постійним житлом може вважатись будь-яке місце проживання, окрім такого, що використовується короткостроково (протягом туристичної подорожі чи відрядження). В той же час неважливо, чи належить таке житло особі на праві власності чи орендовано ним/нею<sup>42</sup>. Австралійський податковий офіс роз'яснив, що житло, що тимчасово надається у оренду платником податку на час його відсутності у країні, не може вважатись постійним житлом, оскільки не є доступним для платника податку «безперервно, у будь-який момент часу»<sup>43</sup>.

Ірландський високий суд шляхом узагальнення виділив 3 критерії, що характерні для постійного житла:

1. Особистий зв'язок платника з таким житлом;

<sup>41</sup> Treaty between France and UK – French Administrative Supreme Court rules on "permanent home" tie- breaker rule // IBFD: [Веб-сайт]. URL: <https://research.ibfd.org/> (дата звернення: 06.05.2021).

<sup>42</sup> Supreme Court Decision 2018Du60847 Decided March 14, 2019 // Supreme Court of Korea: [Веб-сайт]. 2019. URL: [https://library.scourt.go.kr/SCLIB\\_data/decision/eng16\\_texation\\_5\\_2018Du60847.pdf](https://library.scourt.go.kr/SCLIB_data/decision/eng16_texation_5_2018Du60847.pdf) (дата звернення: 05.05.2021).

<sup>43</sup> ATO Interpretative Decision ID 2012/93 // Australian Taxation Office: [Веб-сайт]. 2012. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=AID/AID201293/00001&PiT=99991231235958> (дата звернення: 05.05.2021).

2. Фактичне проживання у такому житлі певний проміжок часу;
3. Доступність такого помешкання безперервно та постійно.

Задля визначення задоволення наведених вище критеріїв суд у справі *Dennis O'Brien v. Inspector of Taxes* досліджував такі факти: мета придбання житла (інвестиція у нерухомість чи придбання саме як місця проживання), факт відвідання дітьми платника школи, що розташована у районі знаходження нерухомості, направлення кореспонденції на поштову адресу нерухомості, факт знаходження нерухомості у стані капітального ремонту<sup>44</sup>.

Німецькі суди у своїх рішеннях підкреслювали, що постійне житло має бути «спеціально кваліфікованим», що означає, що таке житло має бути відповідним чином обладнане а також мати достатній для проживання платника податків розмір<sup>45</sup>.

- *Центр життєвих інтересів (center of vital interests)*

Центром життєвих інтересів платника податків Коментар до Модельної конвенції ОЕСР вважає країну, особисті та економічні зв'язки платника з якою є сильнішими. Серед прикладів таких зв'язків у Коментарі перелічені сімейні, соціальні зв'язки, робота, політичні культурні чи інші активності, місце ведення бізнесу, адміністрування активів тощо. Даний перелік не є вичерпним. Фізична особа не може мати більше одного центру життєвих інтересів, проте її центр життєвих інтересів може бути розділений між двома чи більше країнами<sup>46</sup>.

Чимало країн імплементували цей критерій у свої національні податкові закони (іноді, дещо трансформували даний критерій). Так податковий кодекс

<sup>44</sup> DENIS O'BRIEN v. JOHN QUIGLEY INSPECTOR OF TAXES // High Court of Ireland Decisions: [Веб-сайт]. 2013. URL: <http://www.bailii.org/ie/cases/IEHC/2013/H398.html> (дата звернення: 06.05.2021).

<sup>45</sup> Janiszewska M., Węgrzyn M., Kowalski P. CRITICAL ASSESSMENT OF THE TIE-BREAKER RULE USING THE EXAMPLE OF THE DTT GERMANY–POLAND // RESEARCH PAPERS OF WROCLAW UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS. 2019., вип. 9 Т. 63. С. 47.

<sup>46</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD: [Веб-сайт]. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en) (дата звернення: 06.03.2021).

Республіки Франція передбачає одним з критеріїв визначення резидентського статусу особи місце знаходження його/її центру економічних інтересів<sup>47</sup>.

Датський суд, розглядаючи справу громадянина Данії, який постійно працював у Швеції, проживаючи там весь робочий тиждень, визнав таку особу податковим резидентом Данії по місцю знаходження його центру життєвих інтересів. Дане рішення було прийняте з огляду на те, що усі вихідні дні особа проводила у Данії, де постійно проживала його сім'я (навіть незважаючи на те, що особа проводила значно більшу кількість календарних днів на території Швеції)<sup>48</sup>. У широковідомій британській справі *Yates* суд досліджував не тільки місце проживання чоловіка заявниці, але і його особисті наміри. Крім того, для визначення центру життєвих інтересів платника суд аналізував економічні відносини між подружжям та факт надання чоловіком коштів задля проживання дружини за межами Великої Британії (у Іспанії). Зважаючи на сукупність факторів, у даній справі суд визнав, що центр життєвих інтересів заявниці знаходився не у Іспанії (де вона проживала більше 200 днів щороку), а у Сполученому Королівстві<sup>49</sup>.

Протягом останніх років критерій центру життєвих інтересів активно піддавався критиці з боку дослідників з усього світу. Так, наприклад, на думку широковідомого британського дослідника податкового права пана Евері Джонса безстороннє застосування даного критерію на практиці є дуже проблематичним, адже він є суворо фактичним, а у добу глобалізації, збільшення руху капіталів та економічної свободи, особисті та економічні зв'язки особи іноді дуже важко конкретно визначити<sup>50</sup>. Як наслідок, на думку пана Джонса даний тест не може надати однозначний результат.

<sup>47</sup> Tax Code of France // Government of France: [Веб-сайт]. URL:

[https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article\\_lc/LEGIARTI000006302201/2015-04-20/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006302201/2015-04-20/) (дата звернення: 06.05.2021).

<sup>48</sup> Helminen M. Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention // BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION. 2007. № 1. С. 23.

<sup>49</sup> United Kingdom - The Yates (2012) Case: Centre of Vital Interests of Dual Resident of Spain and United Kingdom was in United Kingdom // IBFD: [Веб-сайт]. URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et\\_2014\\_2-3\\_uk\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et_2014_2-3_uk_1.html) (дата звернення: 06.05.2021).

<sup>50</sup> Jones A. Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law / за ред. Guglielmo Maisto. IBFD, 2010. 655 с.

На думку іншого дослідника, пана Філіпа Бейкера, з одного боку «тест центру життєвих інтересів» є об'єктивним, адже базується на реальних фактах, що доступні для спостереження та перевірки зі сторони, а не на заявах чи свідченнях самого платника податку. Водночас, застосування тесту на практиці залишає чимало відкритих питань – до прикладу, які саме особи відносяться до «сім'ї» для цілей визначення центру життєвих інтересів (чи варто відносити сюди лише неповнолітніх дітей та подружжя, чи більш широке коло осіб; інше питання, що особисті відносини між повнолітні дітьми та батьками можуть бути дуже різними, а отже виникає питання, чи беруться до уваги і такі діти)<sup>51</sup>.

На практиці різні держави надають різним елементам економічних та особистих інтересів особи різну вагу, що створює колізії та може призводити до конфліктів подвійного оподаткування<sup>52</sup>. На мою думку, існує також можливість маніпулювання даним критерієм – платник податків може штучно збільшувати кількість (а не якість) своїх зв'язків з тією чи іншою юрисдикцією задля визнання себе резидентом у ній (прикладом цього може слугувати справа *Shulman v. Kolomoisky and Bogolyubov*, описана далі у Розділі 2 цього дослідження).

Таким чином, суд має відповідально підходити до питання визначення місця знаходження центра життєвих інтересів фізичної особи платника податків, одночасно досліджуючи усі наявні докази, проте керуватись у своєму рішенні не кількістю наявних зв'язків чи свідченнями особи, а фактичними доказами та якістю зв'язків.

- *Звичайне місце проживання (habitual abode)*

<sup>51</sup> The Expression Centre of Vital Interests in Article 4(2) OECD Model // FieldTax: [Веб-сайт]. URL: <http://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/09/The-Expression-Centre-of-Vital-Interests-in-Article-42-OECD-Model-Convention.pdf> (дата звернення: 06.05.2021).

<sup>52</sup> Tax Residence of Individuals in Italy: the Determination of the Notion of Centre of Vital Interests // IBFD: [Веб-сайт]. 2015. URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et\\_2015\\_08\\_it\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et_2015_08_it_1.html) (дата звернення: 06.05.2021).

Наступним за центром життєвих інтересів критерієм визначення резидентського статусу, передбаченим Модельною конвенцією ОЕСР є критерій звичайного місця проживання (або англійською *habitual abode*).

Згідно з Коментарем, критерій *habitual abode* означає проживання особи у певній країні звично, в тому сенсі, що вона постійно або звичайно присутня, в одній з двох держав<sup>53</sup>. При цьому, у тексті Коментаря наголошується, що:

1. Тест не можна провести просто порівнявши кількість днів та визначивши у якій державі особа проводить більше часу;
2. Тест не можна провести просто встановивши конкретну межу проведених днів (так Коментарем прямо передбачено, що особа може не бути резидентом держави навіть провівши у ній більше 183 днів протягом року).

Поняття *habitual abode* стосується частоти, тривалості та регулярності перебування особи у країні, а таке перебування має бути частиною усталеного розпорядку життя фізичної особи. Водночас Коментар не дає відповіді на важливе питання - проживання у країні протягом якого періоду має бути предметом розгляду при аналізі даного критерію.

Важливо також зазначити, що для цілей визначення звичайного місця проживання особи може враховуватись як час, проведений у постійному житлі (як даний термін визначеному у Конвенції) так і у іншому житлі.

Так французькі суди слідують підходу, описаному у Коментарі до Конвенції підтверджуючи, що для застосування норм про *habitual abode* на практиці необхідно проаналізувати проміжки часу, проведені платником у країні на предмет частоти, тривалості та регулярності його/її до країни візитів, та відповісти на питання чи є такі візити частиною звичного ритму життя особи. В

---

<sup>53</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD: [Веб-сайт]. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en) (дата звернення: 06.03.2021).

той же час, необхідності у порівнянні кількості днів, проведених особою у країні з половиною року для цілей даного тесту немає<sup>54</sup>.

З одного боку Коментар до Модельної конвенції ОЕСР прямо проголошує, що критерій *habitual abode* неправильно зводити до формального критерію більшої кількості днів перебування у одній з країн чи перебування у такій країні більше встановленого «порогу» календарних днів (наприклад, 183 днів за рік). В той же час, зважаючи на відсутність чіткого тлумачення даного терміну у Модельній конвенції чи Коментарі до неї, законодавцям країн світу не залишається нічого іншого як формалізувати даний критерій шляхом перетворення його у тест «183 днів». Цю проблему яскраво ілюструє позиція канадського суду у справі *Allchin v. The Queen*, у якій суд зазначив, що «*the Commentary concerning "habitual abode" is not useful in interpreting the Treaty*»<sup>55</sup>.

Водночас, положення національного законодавств країн, що закріплюють питання визнання фізичних осіб резидентами можуть суттєво відрізнитись від критеріїв, викладених у Модельній конвенції. Зупинимось на деяких окремих цікавих прикладах.

Бельгійське законодавство передбачає можливість визнання особи податковим резидентом країни у разі, якщо у країні знаходиться «багатство» такої особи («*seat of wealth*» англійською чи «*le siège de leur fortune*» французькою)<sup>56</sup>. Даний критерій загалом нагадує критерій центру життєвих (економічних) інтересів, передбачений Конвенцією.

<sup>54</sup> Case N ° 436570 // Conseil D'Etat: [Веб-сайт]. URL: <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2020-07-16/436570> (дата звернення: 07.05.2021).

<sup>55</sup> «Коментар (до Модельної конвенції ОЕСР – примітка автора) у розрізі терміну *habitual abode* не є корисним для тлумачення Угоди (про уникнення подвійного оподаткування)».

*Allchin v. Her Majesty the Queen*: 2000-2643(IT)G. Canada: Tax Court of Canada, 2005. 5 с.

<sup>56</sup> CODE DES IMPOTS SUR LES REVENUS 1992 // Government of Belgium: [Веб-сайт]. URL: [https://socialsciences.exeter.ac.uk/media/universityofexeter/collegeofsocialsciencesandinternationalstudies/politics/research/statorg/belgium/Tax\\_Law.pdf](https://socialsciences.exeter.ac.uk/media/universityofexeter/collegeofsocialsciencesandinternationalstudies/politics/research/statorg/belgium/Tax_Law.pdf) (дата звернення: 06.05.2021).

Португальське податкове законодавства містить положення про визнання резидентами осіб, що є громадяни Португалії та змінили свій резидентський статус з податкових мотивів на статус резидента юрисдикції, де на таку особу поширюється більш сприятливий податковий режим (так звані офшорні зони, перелік яких затверджується компетентними державними органами Португалії)<sup>57</sup>. Зазначені вище особи будуть вважатись резидентами Португалії наступні 4 роки після зміни свого статусу резидента якщо не доведуть, що їх переїзд був пов'язаний з відмінними від податкових мотивами. Дане положення є свого роду запобіжником від зловживань з боку платників податків, що прагнуть зменшити свої податкові зобов'язання шляхом зміни резидентського статусу. Вірогідно, що часто такі платники можуть бути учасниками програм купівлі громадянства чи дозволу на постійне проживання за інвестиції, що пропонують чимало подібних «офшорних» юрисдикцій (Вануату, Домініка, Гренада тощо).

Згідно з Податковим кодексом Італійської республіки, особа може бути визнана резидентом країни у разі, якщо він/вона зареєстрована у італійському національному реєстрі осіб, що проживають у Італії («*Anagrafe nazionale della popolazione residente*»)<sup>58</sup>. На практиці дане положення означає, що усі особи, зареєстровані у реєстрі вважаються податковими резидентами Італії, та, відповідно, для них релевантним може стати конфлікт подвійного оподаткування (за наявності резидентського статусу також у відмінній від Італії країні), а у разі відсутності з такою країною угоди про уникнення подвійного оподаткування, доходи такої особи будуть фактично оподатковуватись двічі.

Окрім звичного правила «183 днів» законодавство Індії передбачає одним з критеріїв визнання податковим резидентом країни перебування фізичної особи

<sup>57</sup> Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares // Associação Portuguesa de Famílias Numerosas: [Веб-сайт]. URL: [https://www.apfn.com.pt/documentos/CIRS\\_01\\_2015.pdf](https://www.apfn.com.pt/documentos/CIRS_01_2015.pdf) (дата звернення: 03.05.2021).

<sup>58</sup> Consolidated text of 22/12/1986 n. 917 - // Dipartimento delle Finanze: [Веб-сайт]. URL: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id={31D694E8-4398-4030-873B-FEAF5A6647F9}&codiceOrdinamento=2000002000000000&articolo=Articolo%202> (дата звернення: 06.05.2021).

на її території більш як 365 календарні дні протягом останніх 4 років (за умови перебування щонайменше 60 днів у Індії протягом звітного року)<sup>59</sup>. Таким чином особи, що покидають країну після довготривалого перебування у ній, ризикують навіть провівши менш ніж половину року в Індії у рік своєї імміграції з країни, все одно залишатись податковими резидентами у відповідний рік.

## 2.2. Співвідношення резидентського статусу та громадянства на прикладі США.

*Over and over again courts have said that there is nothing sinister in so arranging one's affairs as to keep taxes as low as possible. Everybody does so, rich or poor; and all do right, for nobody owes any public duty to pay more than the law demands: taxes are enforced exactions, not voluntary contributions. To demand more in the name of morals is mere cant.*<sup>60</sup>

Хоча критерій громадянства і використовується для визначення податкового резидентського статусу фізичних осіб, Модельна конвенція ОЕСР ставить його лише на 4 місце, після постійного житла, центру життєвих інтересів та «звичайного місця проживання». Така модель використання критерію громадянства існує і у більшості країн світу, наприклад, у Великій Британії, Франції, Німеччині, Японії, Російській Федерації<sup>61</sup> та Україні.

<sup>59</sup> Section - 6, Income-tax Act, 1961-2020 // India Income Tax Department: [Веб-сайт]. URL: <https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx> (дата звернення: 06.05.2021).

<sup>60</sup> «Знову і знову суди проголошували, що немає нічого лихого в тому, щоб влаштовувати свої справи певним чином задля мінімізації податків. Усі роблять це, багаті чи бідні; і правильно роблять, адже ніхто не зобов'язаний сплачувати більше, ніж цього вимагає закон: податки є примусовими стягненнями, а не добровільними внесками. Вимагати більше в ім'я моралі – неправильно. Commissioner of Internal Revenue v. Newman, 159 F. 2d 848 - Circuit Court of Appeals, 2nd Circuit 1947 // Google Scholar Cases: [Веб-сайт]. URL: [https://scholar.google.com/scholar\\_case?case=6284821606579578514](https://scholar.google.com/scholar_case?case=6284821606579578514) (дата звернення: 14.03.2021).

<sup>61</sup> RULES GOVERNING TAX RESIDENCE // OECD Official Website: [Веб-сайт]. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/> (дата звернення: 21.03.2021).

Варто зазначити, що принцип громадянства все ж грає роль для визначення об'єкту оподаткування відносно однієї категорії осіб – дипломатів. За даними ОЕСР, чимало країн-членів організації закріплюють у своєму національному законодавстві положення, що визнають дипломатів даної країни, що постійно працюють у місіях за кордоном, резидентами держави на користь якої вони здійснюють діяльність. Коментар до статті 28 Модельної конвенції закріплює можливість імплементації у текст двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування окремого положення, що врегульовувало б це питання, закріплюючи статус дипломатів як податкових резидентів юрисдикції їх походження незважаючи на інші положення Конвенції (включаючи статтю 4)<sup>62</sup>. Винятком пропонується залишити лише приватні доходи дипломатів від активів, розташованих у країні їхньої роботи. Водночас, до прикладу конвенції про уникнення подвійного оподаткування укладені Україною не містять даного положення, рекомендованого до включення у них Коментарем. Як приклад імплементації даного положення натомість можна навести угоду між Канадою та Еквадором<sup>63</sup>.

В той же час, лише абсолютна меншість країн використовує громадянство як головний критерій визначення резидентського статусу для фізичних осіб. Професор Майкл Кірш серед таких (що використовують принцип, що називають *residency-based taxation*<sup>64</sup>) виділяє Еритрею, Північну Корею, В'єтнам, та Сполучені Штати Америки<sup>65</sup>. Наявність США у списку настільки екзотичних країн йде своїм корінням далеко в історію. Ще за часів Громадянської війни у США, Конгрес постановив збирати податки з «усіх осіб, що проживають у США

<sup>62</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD: [Веб-сайт]. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en) (дата звернення: 06.03.2021).

<sup>63</sup> Convention Between the Government of Canada and the Government of the Republic of Ecuador for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income // Government of Canada: [Веб-сайт]. 2001. URL: <https://www.treaty-accord.gc.ca/text-texte.aspx?id=104278&Lang=eng> (дата звернення: 07.05.2021).

<sup>64</sup> У перекладі «оподаткування за принципом громадянства», що фактично означає визнання всіх громадян країни податковими резидентами, не зважаючи на наявність у них з такою державою особистих чи економічних зв'язків.

<sup>65</sup> Kirsch M. S. Taxing Citizens in a Global Economy // N.Y.U.L. 2007. № 82. с. 443.

та всіх громадян США, що проживають за кордоном».<sup>66</sup> На думку багатьох дослідників, такий крок був спричинений масовою міграцією заможних американців у Європу через початок Громадянської війни<sup>67</sup>.

1924 року Верховний суд США підтвердив законність оподаткування громадян США, що постійно проживають за кордоном, базуючись на тому, що громадянство надає особам певний набір прав, що з іншого боку може бути збалансований обов'язками (в тому числі платити податки):

*In other words, the principle was declared that the government, by its very nature, benefits the citizen and his property wherever found, and therefore has the power to make the benefit complete*<sup>68</sup>.

Сьогодні податковими резидентами США визнаються<sup>69</sup>:

1. Громадяни США;
2. Особи, що постійно проживають у США (власники так званих «green card», посвідок на постійне проживання у країні);
3. Особи, що провели у США більше 31 календарного дня протягом року;
4. Особи, що провели більше 183 днів у США протягом останніх 3 років.

Таким чином, станом на 2021 рік, всі громадяни США та власники «зелених карт» на постійне проживання у країні визнаються податковими резидентами, та оподатковуються у Сполучених Штатах щодо своїх світових доходів, навіть якщо не проводять жодного дня на території країни протягом

<sup>66</sup> Там само

<sup>67</sup> THE EXIT TAX: A MOVE IN THE RIGHT DIRECTION // William & Mary Business Law Review. 2012., вип. 2 Т. 3. с. 341.

<sup>68</sup> «Іншими словами, було проголошено принцип, згідно з яким уряд за своєю природою приносить користь громадянину та його майну, де б воно не знаходилося, а отже, має повноваження зробити вигоду повною» (накласти податок – примітка автора).

COOK v. TAIT, Collector of Internal Revenue // US Supreme Court: [Веб-сайт]. 1924. URL: <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/265/47> (дата звернення: 21.03.2021).

<sup>69</sup> Determining Alien Tax Status // US Internal Revenue Service: [Веб-сайт]. URL:

<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/determining-alien-tax-status> (дата звернення: 21.03.2021).

звітнього податкового року. Єдино можливою опцією вважатись податковим нерезидентом для таких осіб є застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, згідно з положеннями яких, вони можуть вважатись податковими резидентами іноземних країн.

Водночас, очевидним є ризик подвійного оподаткування для осіб, що є резидентами країн, з якими США не підписано відповідні конвенції. Крім того, у разі бажання застосувати конвенцію, особа має звернутись з відповідним запитом до органів доходів і зборів США (Internal Revenue Service, IRS) – в іншому випадку, податкові органи Сполучених Штатів будуть продовжувати вважати особу, що не проінформувала про бажання стати нерезидентом країни, податковим резидентом для цілей оподаткування<sup>70</sup>. Таким чином, законодавство Сполучених Штатів Америки встановлює чи не найжорсткіші умови для набуття статусу податкового резидента серед країн-членів ОЕСР (мінімальною вимогою є знаходження на території країни всього на термін у 31 календарний день)<sup>71</sup>.

Крім того, варто зважати і на те, що абсолютна більшість угод про уникнення подвійного оподаткування, підписані США, містять положення, що обмежують застосування положень даних міжнародних договорів громадянами США<sup>72</sup>. Як приклад можна навести Конвенцію між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень. Так, згідно з пунктом 3 статті 1 Конвенції, «Договірна Держава може оподатковувати відповідно до її внутрішнього законодавства резидентів цієї Держави, та у випадку Сполучених Штатів Америки – їх громадян та колишніх громадян»<sup>73</sup>. В свою чергу Модельна конвенція про уникнення подвійного оподаткування США, що є базовою для

<sup>70</sup> Там само

<sup>71</sup> RULES GOVERNING TAX RESIDENCE // OECD Official Website: [Веб-сайт]. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/> (дата звернення: 21.03.2021).

<sup>72</sup> Charles H. Gustafson, The Role of International Law and Practice in Addressing International Tax Issues in the Global Era, 56 Vill. L. Rev. 475 (2011).

<sup>73</sup> Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень // Верховна Рада України: [Веб-сайт]. 1994. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840\\_576#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576#Text) (дата звернення: 10.04.2021).

підписання Сполученими Штатами будь-яких нових податкових угод, дозволяє оподатковувати доходи як громадян (включаючи колишніх громадян), так і осіб, що раніше постійно проживали у одній з держав<sup>74</sup>, незважаючи на інші положення Конвенції.

Беручи до увагу висвітлені вище положення американського податкового законодавства, можна дійти висновку, що американські громадяни та особи, що постійно проживають у США, часто жодним чином не захищені від ризику подвійного оподаткування своїх доходів. Однак Податковий кодекс США дозволяє громадянам США та іншим резидентам США, що проживають за кордоном, звільнити від оподаткування частину свого іноземного доходу (до ста семи тисяч доларів США станом на 2020 рік), а також виключити з бази оподаткування суму видатків на житло за кордоном<sup>75,76</sup>.

В той же час, у зв'язку з наявністю настільки жорстких правил визначення податкової резидентності, у США частими стали випадки відмови від громадянства задля втрати статусу податкового резидента країни. Чи не найвідомішим прикладом можна назвати справу Едуардо Саверіна, мільярдера, співзасновника Facebook, який відмовився від паспорта громадянина США 2011 року<sup>77</sup>. Згідно з оцінками дослідників, втрата Саверіном американського громадянства допомогла йому зберегти більше 700 мільйонів доларів потенційних податків у США<sup>78</sup>. Така вагома сума «економії» пояснюється тим, що пан Саверін відмовився від громадянства якраз перед первинною публічною пропозицією (Initial public offering, IPO) акцій Facebook, що сильно вплинуло на вартість акцій компанії у бік збільшення. Залишаючись громадянином США,

<sup>74</sup> UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION // US Internal Revenue Service: [Веб-сайт]. 2016. URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf> (дата звернення: 10.04.2021).

<sup>75</sup> Tax Guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad // Department of the Treasury - Internal Revenue Service: [Веб-сайт]. 2020. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p54.pdf> (дата звернення: 10.04.2021).

<sup>76</sup> 26 U.S. Code § 911 - Citizens or residents of the United States living abroad // Internal Revenue Code: [Веб-сайт]. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/911> (дата звернення: 10.04.2021).

<sup>77</sup> In Praise Of Eduardo Saverin's Tax Avoidance // Forbes: [Веб-сайт]. 2012. URL: <https://www.forbes.com/sites/merrillmatthews/2012/05/23/in-praise-of-eduardo-saverins-tax-avoidance/?sh=210d89654127> (дата звернення: 28.03.2021).

<sup>78</sup> So How Much Did He Really Save? // The Wall Street Journal: [Веб-сайт]. 2012. URL: <https://www.wsj.com/articles/SB10001424052702303360504577410571011995562> (дата звернення: 28.03.2021).

Едуардо мав би сплатити податок на приріст капіталу з такого збільшення вартості активів, будучи резидентом США.

Відповіддю на подібні дії платників податків, що використовують механізм відмови від громадянства США задля отримання податкових вигод є так званий «податок на вихід», **exit tax**, чи як його ще називають, *expatriate tax*. Механізм дії цього податку слідує з його назви – він націлений на оподаткування осіб, що втрачають свій статус («виходять з») податкового резидентства тієї чи іншої країни.

Вперше даний тип податку було введено у США ще 1966 року. Тоді законом під назвою *Foreign Investors Tax Act (FITA)* було введено цілий ряд податкових переваг для іноземних інвесторів фізичних осіб, що вкладали кошти у Сполучених Штатах<sup>79</sup>. Водночас, задля недопущення використання цих переваг американцями, що відмовились від свого громадянства, у Податковий кодекс США було введено так звану «секцію 877», що застосовувалась до колишніх громадян США. Дана секція законодавства передбачала застосування податкових правил, чинних для громадян США, до «колишніх американців», що навмисно відмовились від громадянства задля отримання податкових переваг (тягар доведення умисності дії лягав на плечі державних органів, що мали показати зв'язок між відмовою від громадянства та подальшим зменшенням податкових зобов'язань особи). Водночас, правила не застосовувались до осіб, що відмовились від американського паспорту через відмінні від податкових мотиви.

Після скандалу з відмовою від громадянства США Едуардо Саверіном, *exit tax* було трансформовано. Американські парламентарі негативно висловлювались щодо ситуації з мільярдером, називаючи його дії «продажем країни, що його створила»<sup>80</sup>. Відповіддю на дану ситуацію стало прийняття Ех-

---

<sup>79</sup> THE EXIT TAX: A MOVE IN THE RIGHT DIRECTION // William & Mary Business Law Review. 2012., вип. 2 Т. 3. с. 341.

<sup>80</sup> The Observer // Schumer Goes After Facebook Founder For 'Disowning USA': [Веб-сайт]. 2012. URL: <https://observer.com/2012/05/schumer-goes-after-facebook-founder-for-disowning-usa/> (дата звернення: 28.03.2021).

PATRIOT Act (Expatriation Prevention by Abolishing Tax-Related Incentives for Offshore Tenancy Act), мета якого полягала у доповненні Податкового кодексу США у частині введення оподаткування капіталів осіб, які відмовляються від громадянства США задля уникнення оподаткування<sup>81</sup>.

Проектом акту встановлювався перелік експатріантів, на яких поширюються додаткові податкові вимоги. Такими експатріантами мали вважатись колишні громадяни США чи власники посвідок на постійне проживання (зелених карт):

1. світові активи яких у вартісному виразі перевищували 2 мільйони доларів США, чи
2. середні податкові зобов'язання яких за останні 5 років перевищували 124 тисяч доларів США, чи
3. які мали заборгованості щодо сплати податків за останні 5 років.

Обмеження щодо застосування даних вимог було передбачено для:

1. осіб, що набули громадянства США при народженні, одночасно з набуттям громадянства іншої країни та не мали стійких зв'язків із Сполученими Штатами (не були податковими резидентами, не мали американський паспорт, не перебували більше 30 днів на території країни у останні 10 років), та
2. осіб молодше 18 років, що набули громадянства США при народженні, при цьому їх батьки не були громадянами США, а вони не перебували більше 30 днів на території країни у останні 10 років.

До експатріантів, що не підпадали під перелічені вище винятки, застосовується податок на приріст капіталу (станом на 2021 рік ставка податку становить 0/15/20% в залежності від розміру доходу). При цьому, усе майно експатріанта вважатиметься проданим за справедливою ринковою вартістю

---

<sup>81</sup> S.3205 - Ex-PATRIOT Act // US Congress: [Веб-сайт]. 2012. URL: <https://www.congress.gov/bill/112th-congress/senate-bill/3205?r=98&s=1> (дата звернення: 28.03.2021).

такого майна станом на дату відмови від громадянства, а будь-який прибуток від такого «продажу» буде визнаватись отриманим протягом звітного року відмови<sup>82</sup>.

Після втрати громадянства США, до особи починають застосовуватись правила оподаткування нерезидентів іноземців, зокрема, застосовується 30-відсотковий податок на доходи нерезидентів, що стягується біля джерела виплати дивідендів чи відсотків з джерелом походження у США<sup>83</sup>.

До осіб, що втрачають громадянство США застосовуються і інші санкції – їх імена публікуються у офіційному реєстрі Податкової служби країни<sup>84</sup>, а закон передбачає заборону отримання американських віз особами, що відмовились від громадянства через податкові мотиви (щоправда, дане положення було застосоване лише 2 рази протягом 2002-2015 років, а ризик його застосування вважається скоріше теоретичним, аніж реальним)<sup>85</sup>.

Водночас, чи не найважливішим елементом citizenship based taxation у США є наявність реального механізму отримання інформації про активи та доходи громадян країни за кордоном – **FATCA** (Foreign Account Tax Compliance Act<sup>86</sup>). FATCA, що була прийнята Сполученими Штатами у 2010 році, вимагає від іноземних фінансових установ передавати уряду США фінансову інформацію про фінансові рахунки, що ведуться резидентами США. Обсяг інформації до надання обмежено даними про залишок на рахунку (вартість рахунку) та суму дивіденди (процентів, інших пасивних доходів), що надійшли

<sup>82</sup> 26 U.S. Code § 877A - Tax responsibilities of expatriation // Internal Revenue Code: [Веб-сайт]. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/877A> (дата звернення: 18.04.2021).

<sup>83</sup> Withholding on Specific Income // Internal Revenue Service: [Веб-сайт]. URL:

<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/withholding-on-specific-income> (дата звернення: 18.04.2021).

<sup>84</sup> Quarterly Publication of Individuals, Who Have Chosen To Expatriate, as Required by Section 6039G // Federal Register of the United States: [Веб-сайт]. URL: <https://www.federalregister.gov/documents/2021/02/04/2021-02337/quarterly-publication-of-individuals-who-have-chosen-to-expatriate-as-required-by-section-6039g> (дата звернення: 03.04.2021).

<sup>85</sup> Inadmissibility of Tax-Based Citizenship Renunciants // Fiscal Year 2015 Report to Congress. Homeland Security, 2015. с. 9.

<sup>86</sup> «Акт про звітування щодо іноземних рахунків»

на рахунок протягом звітного періоду. Правила сконструйовані для отримання інформації як про рахунки, що ведуться безпосередньо фізичними особами – резидентами США, так і про рахунках, що ведуться різноманітними корпоративними утвореннями на благо таких фізичних осіб<sup>87</sup>.

У разі ненадання (відмови від надання) установами зазначеної інформації, з коштів, що надходять на рахунки таких установ, має бути утримано спеціальний «податок» у розмірі 30%. Що важливо, даний податок мають утримувати не тільки американські фінансові установи, але й усі установи – учасники обміну інформацією, що робить відмову від надання податкових даних дуже не вигідною для банків та інших фінансових установ<sup>88</sup>.

До введення FATCA, заможні американські громадяни часто користувались послугами іноземних банків, задля ухилення від оподаткування у США. Чи не найвідомішим прикладом цього була справа *United States v. UBS*, у якій уряд США зміг довести, що топ-менеджери одного за найбільших та найвідоміших банків Швейцарії, UBS SA, допомагали великій кількості громадян США у приховуванні їхніх доходів від податкової служби країни. У результаті розслідування, службовці UBS погодились передати уряду Штатів інформацію щодо більш ніж 52 тисяч американських клієнтів Банку, що тримали у ньому активів за різними оцінками на суму близько 15 мільярдів доларів США<sup>89 90</sup>.

Задля організації транскордонної передачі даних, Сполучені Штати укладають з іноземними країнами угоди щодо автоматизованого обміну інформацією. Станом на квітень 2021 року, сто тринадцять країн (включаючи всі країни G7, Швейцарію, Австрію, Китай та Україну) уклали угоди щодо надання

<sup>87</sup> Cornell Law School // 26 U.S. Code CHAPTER 4—TAXES TO ENFORCE REPORTING ON CERTAIN FOREIGN ACCOUNTS: [Веб-сайт]. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-A/chapter-4> (дата звернення: 03.04.2021).

<sup>88</sup> Там само

<sup>89</sup> “But the Americans Made Me Do It!”: How United States v. UBS Makes the Case for Executive Exhaustion // Emory Law: [Веб-сайт]. URL: <https://law.emory.edu/eilr/content/volume-25/issue-1/comments/americans-united-states-ubs-exhaustion.html> (дата звернення: 03.04.2021).

<sup>90</sup> UBS, U.S. settle tax evasion case // Reuters: [Веб-сайт]. 2009. URL: <https://www.reuters.com/article/us-ubs-tax-idUSTRE57B2CF20090812> (дата звернення: 03.04.2021).

США фінансової інформації<sup>91</sup>. У цілому ряді країн платники податків звертались до місцевих судів з вимогою визнати передання фінансової інформації згідно з FATCA незаконною, посилаючись на заборону дискримінації та право на приватність<sup>92,93</sup>.

Крім автоматизованого міжнародного обміну, FATCA покладає на резидентів США зобов'язання декларування своїх фінансових активів за кордоном, та іноземних банківських рахунків<sup>94</sup>. Ці зобов'язання дослідники називають надмірними, говорячи про те, що чимало американців стають небажаними клієнтами для іноземних банків через необхідність проведення додаткових процедур, пов'язаних з обміном інформацією.<sup>95</sup> Крім цього, саме FATCA звинувачують у популярності відмови від американського громадянства у останні роки. 2017 року група американських громадян США, що проживають за кордоном здійснили спробу оскаржити законність FATCA у судах за підтримки конгресменів, однак не досягли успіху<sup>96</sup>.

---

<sup>91</sup> FATCA AGREEMENTS AND UNDERSTANDINGS IN EFFECT BY JURISDICTION // US Treasury: [Веб-сайт]. URL: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act> (дата звернення: 03.04.2021).

<sup>92</sup> Israel: Supreme Court Rejects Challenge to Constitutionality of FATCA's Implementation // Library of Congress: [Веб-сайт]. 2018. URL: <https://www.loc.gov/law/foreign-news/article/israel-supreme-court-rejects-challenge-to-constitutionality-of-fatcas-implementation/> (дата звернення: 04.04.2021).

<sup>93</sup> Supreme Court ruling on data transfer from UK to U.S. seen to boost UK FATCA legal challenge // American Expat Financial News Journal: [Веб-сайт]. 2020. URL: <https://americanexpatfinance.com/news/item/402-ruling-on-data-transfer-seen-to-boost-fatca-legal-challenge> (дата звернення: 04.04.2021).

<sup>94</sup> Report of Foreign Bank and Financial Accounts (FBAR) // US Internal Revenue Service: [Веб-сайт]. URL: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/report-of-foreign-bank-and-financial-accounts-fbar> (дата звернення: 04.04.2021).

<sup>95</sup> Mason R. CITIZENSHIP TAXATION // SOUTHERN CALIFORNIA LAW REVIEW. т. 89. С. 169.

<sup>96</sup> Crawford v. United States Department of Treasury, No. 16-3539 (6th Cir. 2017) // Justia US Law: [Веб-сайт]. 2017. URL: <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/ca6/16-3539/16-3539-2017-08-18.html> (дата звернення: 04.04.2021).

### 2.3. Колізії та прогалини вітчизняного врегулювання резидентського статусу фізичних осіб.

Згідно з Податковим Кодексом України<sup>97</sup>, фізичною особою – резидентом визнається фізична особа, яка має місце проживання в Україні. Водночас, у разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у 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.

У разі ж, якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

При цьому нерезидентами визнаються фізичні особи, що не є резидентами України.

Перелік критеріїв, встановлених Податковим кодексом України для визначення резидентського статусу фізичних осіб наслідує аналогічний перелік, описаний у Коментарі до Модельної конвенції ОЕСР. Втім, критерії все ж дещо різняться. Найбільш очевидною є відмінність між критерієм «183 днів» з Податкового кодексу та критерію «звичайного місця проживання» з Коментарю. Українські законодавці вирішили спростити та формалізувати критерій «звичайного місця проживання» (*habitual abode* у англomовній версії документа),

---

<sup>97</sup> Податковий кодекс України Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI // Верховна Рада України: [Веб-сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 06.05.2021).

передбачивши, що особи, що перебувають на території країни протягом більш як 183 календарних днів протягом календарного року мають вважатись податковими резидентами. В той же час, Коментар до Модельної конвенції прямо передбачає, що для визначення «звичайного місця проживання» недостатньо просто порахувати, у якій з країн особа провела більше часу, чи встановити певну «межу» проведених днів, яку необхідно подолати, аби вважатись податковим резидентом.

Варто зазначити, що подібний підхід (спрощення критеріїв, перейнятих з Модельної конвенції ОЕСР) є доволі широко розповсюдженим. Як приклад можна навести Податковий кодекс Російської Федерації, що передбачає, що податковими резидентами РФ визнаються фізичні особи, які фактично знаходяться в Російській Федерації не менше 183 календарних днів протягом 12 поспіль місяців<sup>98</sup>. Подібним шляхом пішли і законодавці Казахстану, що закріпили фізична особа визнається податковим резидентом у поточному податковому році, якщо він/вона знаходиться в Республіці Казахстан не менше 183 календарних днів (включаючи дні приїзду та відїзду) в будь-якому послідовному дванадцятимісячному періоді, що закінчується в поточному податковому році<sup>99</sup>.

Іншою відмінністю критеріїв «тесту резидентності», що використовуються у Податковому кодексі та Модельній конвенції ОЕСР, можна назвати порядок визначення центру життєвих інтересів платника податків. По-перше, Кодекс визначає, що центр життєвих інтересів особи знаходиться у країні, з якою він/вона має більш тісні особисті чи економічні зв'язки, в той час як Модельна конвенція оперує формулюванням «більш тісні особисті та економічні зв'язки».

<sup>98</sup> Стаття 207. Налогоплательщики // Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 17.02.2021): [Веб-сайт]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/c0d77f0e201172d5cd9978bf9dfa1ecd2ba4cf60/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/c0d77f0e201172d5cd9978bf9dfa1ecd2ba4cf60/) (дата звернення: 06.03.2021).

<sup>99</sup> Стаття 217. Резиденты // Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 26.02.2021 г.): [Веб-сайт]. URL: [https://online.zakon.kz/document/?doc\\_id=36148637#pos=5790;-54](https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637#pos=5790;-54) (дата звернення: 06.03.2021).

Коментар до Конвенції також підтверджує, що задля правильного визначення місцезнаходження центру життєвих інтересів особи, варто брати до уваги «його сімейні та соціальні зв'язки, джерела заробітку, політичні, культурні чи інші активності, місце ведення бізнесу та управління майном»<sup>100</sup>. Більше того, у Коментарі підкреслюється, що всі ці обставини мають бути проаналізовані у сукупності.

Що стосується міжнародної практики, країни найчастіше дотримуються підходу, висвітленого у Коментарі до Модельної конвенції ОЕСР. Так у широковідомій справі *Shulman v. Kolomoisky and Bogolyubov* (2017) Лондонський Високий суд Англії та Уельсу досліджував питання резидентності пана Геннадія Боголюбова, аналізуючи чинну на момент розгляду справи судову практику у подібних справах у Великій Британії. В результаті аналізу, суд окреслив перелік факторів, що мають значення задля визначення резидентського статусу особи<sup>101</sup>:

1. Подібне дослідження є багатфакторним, залежить від фактів, та має враховувати всі релевантні обставини, що вказують на характер відсутності особи у країні;
2. Для втрати статусу резидента характерна наявність чіткої зміни в характері проживання індивіда у країні;
3. Для втрати резидентності може бути характерним послаблення соціальних та родинних зв'язків у відповідній країні. Водночас, повне розірвання таких зв'язків не вимагається;
4. Важливим є намір особи проживати чи не проживати у відповідній країні. В той же час, намір не є вирішальним фактором;

<sup>100</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD: [Веб-сайт]. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en) (дата звернення: 06.03.2021).

<sup>101</sup> *Shulman v. Kolomoisky and Bogolyubov* : Case No: HC-2017-001383 // *Shulman v. Kolomoisky and Bogolyubov* . London: THE HIGH COURT OF JUSTICE, 2017. 27 с.

5. Релевантними для цілей аналізу можуть бути дії особи вже після втрати статусу резидента, якщо ці дії «проливають світло» на характер його перебування у попередній країні;
6. Факт того, що особа намагається змінити свій резидентський статус з негідною або навіть незаконною метою не є важливим для проведення аналізу його/її статусу (дана позиція була закріплена судом у справі JSC BTA Bank v Ablyazov (2016), у якій пан Мухтар Аблязов покинув Велику Британію з ціллю уникнути кримінального переслідування у країні<sup>102</sup>).

В свою чергу у рамках розгляду фактичних обставин справи, для визначення центру життєвих інтересів пана Боголюбова, суд враховував такі обставини як: факт відвідування спортивного клубу у Швейцарії, переїзд персонального асистента пана Боголюбова у Женеvu, надання ним свого швейцарського телефонного номера своїм друзям та знайомим, здійснення пожертв єврейській громаді Женеви тощо. Таким чином, суд намагався максимально детально та всесторонньо оцінити факт розірвання відповідачем по справі своїх економічних та особистих зв'язків, не обмежуючись суто формальними вимогами законодавства.

Подібна практика визначення центру життєвих інтересів у світлі резидентського статусу особи поширилась і у судах Канади. У справі Yoon v. Her Majesty the Queen (2005)<sup>103</sup>, суд дійшов висновку про те, що задля визначення центру життєвих інтересів платника податків недостатньо просто порівняти кількість особистих та економічних зв'язків, що їх платник податків має з кожною з юрисдикцій. На думку суду, глибина таких зв'язків є найважливішим для проведення відповідного аналізу. У справі Allchin v. Her Majesty the Queen

<sup>102</sup> JSC BTA Bank (Respondent) v Khrapunov (Appellant): UKSC 2017/0043. London: The Supreme Court, 2017. 22 с.

<sup>103</sup> Yoon v. Her Majesty the Queen: 2004-175(IT)G. Canada: Tax Court of Canada, 2005. 4 с.

(2005)<sup>104</sup>, суд звернувся до таких фактів як: членство заявника у професійних організаціях, наявність сімейного лікаря, дантиста тощо.

Податковий кодекс містить у собі ще одну норму щодо центру життєвих інтересів особи, що закріплює як достатню (але не виключну) умову його визначення місце постійного проживання членів сім'ї особи або його/її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. Незрозумілим є не тільки формулювання «достатнім (але не виключним)», але і виділення саме цих двох критеріїв для цілей визначення резидентського статусу. Таке виділення є незрозумілим та прямо суперечить як положенням Модельної конвенції (разом з Коментарем до неї), так і міжнародній практиці, які, в свою чергу, свідчать про необхідність аналізу всіх наявних обставин, що впливають на персональний податковий статус особи. У міжнародній практиці перелік подібних чинників (обставин) є невичерпним.

Таким чином, доцільним було б внести такі зміни у положення підпункту 14.1.213. пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України:

- «якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті та економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні» (абзац 5 підпункту);
- «Критеріями визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є:
  - місце постійного проживання членів сім'ї фізичної особи – платника податків,
  - місце працевлаштування, та/або
  - ведення підприємницької діяльності,
  - місце ведення культурної, політичної, соціальної або іншої діяльності.

<sup>104</sup> Allchin v. Her Majesty the Queen: 2000-2643(IT)G. Canada: Tax Court of Canada, 2005. 5 с.

Даний перелік на є вичерпним» (абзац 6 підпункту).

Податковий кодекс визначаю ще одну окрему підставу визнання особи резидентом України: «Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому цим Кодексом, або її реєстрація як самозайнятої особи». Однак, не зважаючи на наявність даної норми у тексті Кодексу ще з часу його прийняття у 2010 році, порядку самостійного визначення особою основного місця проживання на території України так і не було закріплено ані у самому Кодексі, ані у інших нормативно-правових актах. Досі незрозумілим видається навіть потенційний механізм застосування даного положення, адже не є зрозумілим, чи вимагатиме таке «самостійне визначення» наявності певного економічного чи соціального зв'язку з Україною (проживання на території країни певний проміжок часу, наявність особистих зв'язків тощо).

Що стосується реєстрації особи як самозайнятої, незрозуміло, чому наявність у особи такого статусу має призводити до її визнання податковим резидентом України. Згідно з нормами Податкового кодексу, «самозайнята особа - платник податку, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності». Прикладом самозайнятої особи може слугувати аудитор, бухгалтер чи архітектор. Водночас незрозумілим є те, чому статус таких осіб є достатнім для визнання їх податковими резидентами України. Іншою прогалиною є те, що за текстом Кодексу для визнання таких осіб резидентами України не є важливим навіть факт їх практичної діяльності у статусу самозайнятої особи, адже Кодекс оперує поняттям «факт реєстрації», а не поняттям «діяльність».

Крім цього, положення щодо самозайнятих осіб не узгоджується з міжнародною практикою, згідно з якою жоден із зв'язків особи з певною державою не може розглядатись як домінуючий, а податковий статус має аналізуватись виходячи з сукупності особистих обставин фізичної особи.

Доцільним вважаю видалення абзацу 10 підпункту 14.1.213. пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України.

Наказом Державної податкової адміністрації України №173 від 12 квітня 2002 року<sup>105</sup> затверджено форму довідки-підтвердження статусу податкового резидента України. Така довідка, що видається державною податковою інспекцією за місцем проживання фізичної особи, підтверджує, що особа є «платником податків в Україні і є резидентом України у розумінні договору про уникнення подвійного оподаткування між Україною (Урядом України)» та урядом іноземної держави. Однак, незрозуміло, чи може особа отримати таку довідку у разі відсутності потенційного конфлікту подвійного оподаткування, так, наприклад, для цілей подання документу у банківську чи іншу фінансову установу.

Крім цього, серйозною технічною прогалиною є те, що довідка-підтвердження не встановлює період, за який особа визнається податковим резидентом України. У разі, якщо таке підтвердження стосується поточного податкового періоду (року) логічним постає питання, чи може довідка взагалі видаватись на початку податкового періоду, якщо не всі особисті обставини особи є до кінця відомими на момент її видачі. Так само незрозуміло чи можливо отримати довідку, що підтверджувала б статус податкового резидента України щодо минулих періодів (адже на практиці іноземні податкові органи часто можуть ретроспективно проводити аудит звітності платників податків та дозапитувати підтверджуючі документи у платників).

Податкове законодавство України не встановлює порядку підтвердження статусу податкового нерезидента України. Іншими словами, особа, що згідно з критеріями, наведеними у статті 14 Податкового кодексу України не є податковим резидентом України, не може отримати формальне підтвердження від вітчизняних державних органів щодо свого нерезидентського

---

<sup>105</sup> Про підтвердження статусу податкового резидента України ДПА України; Наказ від 12.04.2002 № 173 // ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ: [Веб-сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0399-02#Text> (дата звернення: 06.05.2021).

статусу. У цьому контексті також можна говорити про порушення принципу правової визначеності, адже відсутність закріпленого порядку підтвердження статусу податкового нерезидента України може негативно впливати на можливість платників податків передбачити правові наслідки їхніх дій.

На практиці, фізичні особи, що з тією чи іншою метою мають на меті отримати формальне підтвердження свого статусу платника податків – нерезидента України, проте у яких відсутні відповідні спори з податковими чи митними органами, обирають одну з двох доступних опцій – звернення до судів в порядку окремого провадження чи отримання індивідуальної податкової консультації, що підтверджуватиме статус нерезидента.

Показовою з точки зору можливих опцій для підтвердження статусу податкового нерезидента є рішення Верховного суду України у справі № 536/1039/17<sup>106</sup>. Заявник по даній справі звернувся до суду у порядку цивільного судочинства для встановлення факту, що має юридичне значення, а саме факту того, що він позбувся статусу податкового резидента України та набув статусу нерезидента. На думку заявника, визнання податковим резидентом України обмежує його права, оскільки накладає на нього зобов'язання, пов'язане з обов'язковим розмитненням транспортного засобу на території України. Задля підтвердження свого статусу нерезидента особа посилалась на положення як Податкового кодексу України, так і Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Болгарії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень, та наводила такі аргументи:

1. Заявник постійно проживає у іноземній державі (Болгарії), де здійснює підприємницьку діяльність, сплачує податки;
2. Заявник перебуває на території України менше 183 днів протягом звітних років з 2014 включно;
3. Заявник придбав нерухоме майно в іноземній державі;

---

<sup>106</sup> Постанова від 23.01.2019 по справі № 536/1039/17, Велика палата Верховного Суду України

4. Заявник отримав у Болгарії підтвердження свого статусу податкового резидента Болгарії, посвідку на постійне проживання;
5. Заявник має банківські рахунки у Болгарії тощо.

Водночас, дослідивши обставини справи, суд не знайшов доказів того, що права заявника порушувались, оспорювались чи не визнавались будь-якою зі сторін справи. Відповідно, на думку суду, подібні вимоги (встановлення статусу податкового нерезидента особи) «не можуть розглядатись у судовому порядку безвідносно до дій заінтересованих осіб щодо конкретних прав, свобод та інтересів заявника». В той же час, подібні факти можуть встановлюватись судом безпосередньо при розгляді справ при порушенні прав осіб (наприклад, спорів з податковими органами, що стосуються оподаткування доходів фізичних осіб).

Однак, навіть незважаючи на позицію Великої палати Верховного суду України, висловлену у наведеній вище справі, місцеві суди виносять рішення у рамках окремого провадження, підтверджуючи нерезидентський статус фізичних осіб. Так у справі №344/768/19 Івано-Франківський міський суд<sup>107</sup> підтвердив статус фізичної особи як податкового нерезидента України, з огляду на його постійне проживання на території Республіки Кіпр (у доведення своєї вимоги заявник подав до суду цілий ряд доказів, серед яких підтвердження факту скасування реєстрації місця проживання в Україні, дозвіл на проживання на Кіпрі, підтвердження постановки на облік у департаменті міграції Кіпру, підтвердження проживання на Кіпрі у орендованому житлі, довідку-підтвердження статусу податкового резидента Республіки Кіпр). Суд у своєму рішенні підкреслив, що оскільки законом не визначено іншого, позасудового, порядку встановлення статусу нерезидента, дана справа може бути вирішена на користь позивача.

---

<sup>107</sup> Рішення від 21.05.2019 по справі № 344/768/19, Івано-Франківський міський суд Івано-Франківської області

Подібна позиція висловлювалась судами і у справах № 757/28600/20-ц<sup>108</sup> та № 757/15441/16-ц<sup>109</sup>, де суди задовольняли вимоги фізичних осіб про встановлення їх статусу податкових нерезидентів України. У першій з зазначених справ, суд прийшов до висновку, що з метою потенційного не порушення прав та інтересів особи *в частині подвійного оподаткування доходів*, заява позивача про визнання його податковим нерезидентом України підлягає задоволенню. Друга зі справ цікава тим, що позиція державних органів у ній зводилась до того, що «всі громадяни України автоматично визнаються такими, що мають постійне місце проживання в Україні, якщо вони не оформили свій виїзд за кордон на постійне місце проживання».

Іншим дієвим механізмом підтвердження статусу податкового нерезидента України може бути звернення за отриманням індивідуальної податкової консультації (ІПК). Підпункт 112.8.2. Податкового кодексу України встановлює як одну з обставин звільнення від відповідальності за вчинені податкові правопорушення, вчинення особою діяння у відповідності до наданої контролюючим органом ІПК, а отже, встановлення у даний спосіб статусу податкового нерезидента має надалі захистити особу від можливих фінансових санкцій. Крім цього, ПКУ передбачено можливість звернення до суду для оскарження ІПК, що, на думку платника, не відповідає нормам чинного законодавства.

Прикладами використання даного механізму можна назвати дві ІПК, що були видані податковими органами 2020 року: 2658/Д/99-00-04-05-03-09/ІПК та 2659/6/99-00-04-05-03-09/ІПК, обидві від 03.07.2020. Обидві індивідуальні консультації подібні, як вбачається з їх тексту, платники податків звернулись до податкових органів з метою визнання фізичних осіб податковими нерезидентами України. На підтвердження цього факту, особи подали ряд документів та інформації, серед яких довідки з прикордонної служби, що підтверджують

---

<sup>108</sup> Рішення від 17.08.2020 по справі 757/28600/20-ц, Печерський районний суд м. Києва

<sup>109</sup> Рішення від 19.12.2016 № 757/15441/16-ц, Печерський районний суд м. Києва

кількість днів, проведених на території України у звітному році, інформацію щодо працевлаштування за кордоном, підтвердження скасування реєстрації місця проживання в Україні, інформацію щодо отримання посвідки на тимчасове проживання за кордоном тощо. За результатами розгляду зазначених звернень, компетентні органи підтвердили факт набуття особами статусу фізичних осіб – нерезидентів України.

Водночас, податкові органи часто видають індивідуальні податкові консультації, що не містять прямої відповіді на запитання платника податків, а радше цитують положення Податкового кодексу України. У такому разі, платник може скористатись можливістю оскарження ІПК у суді – яскравим прикладом цього слугує справа №802/1170/16-а<sup>110</sup>, що 2020 року розглядалась Верховним судом України – за обставинами справи, Державна фіскальна (податкова) служба України надала платнику податків ІПК з питань стягнення єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, проте, на думку заявника, у виданому ДФС документі «не було надано відповідей на конкретно поставлені в зверненнях ... запитання, а лише процитовано норми чинного законодавства, які регулюють питання сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування». Суд погодився з доводами заявника у справі, підтвердивши, що «вказана індивідуальна податкова консультація не містить повної та обґрунтованої відповіді на поставлені позивачем запитання позивача, а фактично складається лише з переліку правових норм, не роз’яснюючи, при цьому, порядку їх практичного використання в ситуації, що склалась».

\* \* \*

---

<sup>110</sup> Постанова від 24.02.2020 по справі № 802/1170/16-а, Касаційний адміністративний суд Верховного Суду

Модельна конвенція ОЕСР, положення якої покликані вирішувати зокрема міжнародні конфлікти у царині визначення резидентського статусу фізичних осіб, пропонує широковідомий «tie-breaker» тест з 4 критеріїв для визначення країни резидентства фізичної особи (постійне житло, центр життєвих інтересів, звичайне місце проживання, громадянство). В той же час Коментар до Модельної конвенції націлений надати тлумачення відповідних критеріїв, передбачених Конвенцією. Судова практика, проаналізована у ході даного дослідження підтверджує, що суди країн світу активно звертаються до Коментаря задля здійснення тлумачення тексту двосторонніх чи багатосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, укладених на основі Модельної конвенції ОЕСР.

Водночас, Коментар не дає відповіді на всі практичні проблеми, що виникають у міжнародному податковому праві. Цьому не сприяє і активний розвиток економіки, зокрема поширення інформаційних технологій. Це породжує критику окремих положень Модельної конвенції та Коментаря з боку дослідників-правників.

Приклад США ілюструє нам можливість імплементації residency-based taxation, особливої форми взаємозв'язку податково-резидентського статусу із громадянством – визнання всіх громадян країни податковими резидентами не зважаючи на їх економічні чи особисті зв'язки з нею. Хоча використання даного підходу може вирішити питання підвищення податкових надходжень та сприяти реалізації принципу справедливості в оподаткуванні, його імплементація не може проходити без введення в податкову систему інших важливих елементів, таких як обмін податковою інформацією (в тому числі автоматизований) та застосування механізмів, що унеможливають ухилення від оподаткування (на прикладі США, введення податку на експатріацію).

Водночас, у разі, якщо residency-based taxation не буде супроводжуватись описаними вище допоміжними елементами, його положення навряд чи будуть

реально працювати на практиці, залишаючись лише «мертвими» законодавчими нормами.

Загалом, норми Податкового кодексу України щодо порядку визначення резидентського статусу фізичних осіб відповідають міжнародній практиці. Водночас, деякі окремі положення ПКУ у даній царині потребують доповнення та уточнення, щоб збігатися, зокрема, з позицією Організації Економічного Співробітництва і Розвитку. Водночас, у вітчизняному законодавстві відсутній чіткий та прозорий механізм підтвердження фізичною особою свого статусу податкового (не)резидента України. Норми, що стосуються видачі довідки про статус податкового резидента України, потребують уточнення і доопрацювання. В той же час порядок підтвердження статусу фізичної особи нерезидента як такий взагалі не прописаний в українському законодавстві. Дана прогалина порушує принцип правової визначеності та змушує платників податків шукати на практиці альтернативні варіанти підтвердження свого статусу (ІПК, звернення до суду).

### РОЗДІЛ 3. АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ВИЗНАЧЕННЯМ РЕЗИДЕНТСЬКОГО СТАТУСУ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

*“In reading the permanent establishment (PE) definition found in tax treaties, one cannot resist the impression that one is standing before a world of huge blast furnaces, steel mills and coal, sirens leading to thousands of workers going through huge factory courtyards.”<sup>111</sup>*

Наведена вище цитата чудово ілюструє факт того, що податкове право часто розвивається набагато повільніше за правовідносини, які воно націлене врегулювати. Світова економіка з кожним днем розвивається все швидше, а отже податковому праву, що нерозривно з нею пов'язане, потрібно бути так само динамічним, при цьому не порушуючи свої фундаментальні принципи: обов'язковість, справедливість, простоту податкової системи<sup>112</sup>.

Протягом двадцять першого століття у світі виникло чимало економічних та соціальних явищ, які ставлять перед законодавцями країн світу цілий ряд нагальних пов'язаних із податками проблем: це і поява та розвиток криптовалют, поширення електронної комерції, удосконалення різноманітних інформаційно-комунікаційних технологій та посилення глобалізації. Окремими питаннями для економіки в цілому та податкових систем зокрема стала пандемія COVID-19. Як влучно зазначав ще наприкінці XX століття Чарльз Кінгстон, «the world on which we based our tax rules and - more important - our tax thinking - is largely gone».<sup>113</sup>

<sup>111</sup> Rethinking Article 15 of the OECD Model in Light of Digitalization // Kluwer International Tax Blog: [Веб-сайт]. Svetislav V. Kostić, 2019. URL: <http://kluwertaxblog.com/2019/06/03/rethinking-article-15-of-the-oecd-model-in-light-of-digitalization/> (дата звернення: 07.03.2021).

«Читаючи визначення постійного представництва, яке міститься у податкових конвенціях, не можливо не уявити себе перед величезними доменними печами, сталеливарними заводами та вугіллям, не уявити сирен, що ведуть тисячі робітників у величезні двори фабрик».

<sup>112</sup> Про системність принципів у податковому праві України / О. І. Баїк // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Юридичні науки. - 2016. - № 845. - С. 12-19. - URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn\\_2016\\_845\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2016_845_4)

<sup>113</sup> «Світ, на якому ми будували наші податкові правила, та, що важливіше, наше податкове мислення, вже давно пішов»

Kingson C. Taxing the Future // The Tillinghast Lectures: A Decade of International Tax Law Proposals. NYU School of Law, 2007. Т. 1. С. 23.

Charles I. Kingson, Taxing the Future, 51 TAX. L. REV. 641, 642 (1996).

Багато з цих проблем безпосередньо пов'язані з питання резидентського статусу фізичних осіб. Ще 1996 року Служба Внутрішніх Доходів США (Internal Revenue Service (IRS)), опублікувала доповідь про потенційний вплив глобальної електронної комерції на локальне та міжнародне податкове законодавство. Серед іншого, документ торкався питання змін у сфері резидентського статусу фізичних осіб. Службовці IRS так прогнозували майбутній вплив розвитку інформаційних технологій на це питання:

*«The growth of new communications technologies and electronic commerce will likely require that principles of residence-based taxation assume even greater importance. In the world of cyberspace, it is often difficult, if not impossible, to apply traditional source concepts to link an item of income with a specific geographical location. Therefore, source-based taxation could lose its rationale and be rendered obsolete by electronic commerce. By contrast, almost all taxpayers are resident somewhere. An individual is almost always a citizen or resident of a given country... However, a review of current residency definitions and taxation rules may be appropriate»<sup>114115</sup>*

Хоча на перший погляд описаний вище підхід (використання виключно резидентського принципу оподаткування) є логічним та може стати простим вирішенням проблем, що постають перед законотворцями різних країн у зв'язку із розвитком цифрових технологій, він все ж пов'язаний із цілим рядом потенційних проблем.

Чи не найбільш очевидним запобіжником застосування описаної вище опції є нерівномірне розподілення податкових надходжень, що стане проблемою

---

<sup>114</sup> Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce // US Treasury: [Веб-сайт]. 1996null. URL: <https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf> (дата звернення: 06.05.2021).

<sup>115</sup> «Розвиток нових технологій та електронної комерції призведе до збільшення впливу принципу оподаткування за резидентським статусом особи. У кіберпросторі часто важко, чи навіть взагалі неможливо, застосувати традиційні концепції оподаткування за джерелом походження доходу, пов'язавши певний дохід з географічною локацією. Отже, даний принцип стане застарілим із подальшим розвитком електронної комерції. В той же час, майже усі особи є резидентами тієї чи іншої країни ... . Водночас, перегляд чинних правил визначення резидентського статусу може стати доречним».

як для розвинутих країн, так і для держав, що розвиваються. У зв'язку із виникненням і активним розвитком трудової міграції фрілансерів, осіб, праця яких часто може виконуватись із будь-якої точки світу, зменшення податкових надходжень може боліше вдарити по економіках розвинутих держав. За цього сценарію, висококваліфіковані працівники (найчастіше у сфері інформаційних технологій), усвідомлено змінюють місце свого проживання, змінюючи, відповідно, свій резидентський статус – причиною такої зміни найчастіше є те, що у цільовій юрисдикції такі особи можуть витратити значно менші кошти на повсякденні витрати, податки тощо, водночас їх об'єми їх роботи, посадові обов'язки та винагорода залишаються сталими.

Окремо варто виділити і інший чинник, що матиме серйозний вплив на податкові надходження розвинутих країн – схеми надання послуг аутсорсинговими компаніями, що часто знаходяться у країнах, що розвиваються (Індія, Китай тощо), при цьому виконуючи роботу для ринків західноєвропейських та американських держав. Даний механізм так само застосовується корпораціями для зниження видатків на створення продукту, обслуговування клієнтів тощо.

Варто зазначити і про те, що виключне використання принципу резидентства не буде співвідноситись з позицією ОЕСР, а саме з принципами, викладеними у Плані дій BEPS<sup>116117</sup>, принципом *taxation where value is created* (оподаткування доходів там, де діяльність реально створює певну економічну цінність). Зважаючи на стрімкий розвиток механізмів, зазначених у цьому підрозділі, можна очікувати, що все більшу додану вартість будуть створювати саме резиденти низькоподаткових юрисдикцій, країн, що розвиваються. Водночас, інформаційно-комунікаційні технології дозволять ефективно експортувати результати праці таких осіб за кордон, в першу чергу у розвинуті

<sup>116</sup> BEPS Project Explanatory Statement. OECD. – 2015. – URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/beps-project-explanatory-statement\\_9789264263437-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/beps-project-explanatory-statement_9789264263437-en).

<sup>117</sup> Hey J. "Taxation Where Value is Created" and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative / Johanna Hey. // Bulletin for International Taxation. – 2018. – С. 203.

країни Західної Європи та Америки, в той час як оподатковуватись відповідні доходи таких фізичних осіб – робітників будуть у країнах їхнього резидентства.

Крім цього, за описаного вище сценарію з’являються широкі можливості для застосування різноманітних схем ухилення від оподаткування, адже фізична особа буде впевнена в тому, що оподаткування її персональних доходів буде залежати лише від визнання її резидентом у тій чи іншій державі. Таким чином, задовольнивши критерії визнання резидентом у одній юрисдикції (наприклад, знаходячись на території країни протягом більш ніж 183 днів за календарний рік), особа може отримувати доходи, джерело походження яких знаходиться у будь-якій країні світу, без можливості їх оподаткування у таких країнах. Відповідно, за умови що країна податкового резидентства особи є низькоподатковою, такий сценарій може використовуватись як схема ухилення від сплати податків.

### **3.1. Актуальні проблеми визначення резидентського статусу фізичних осіб, пов’язані з пандемією COVID-19.**

Розпочавшись 2019 року, пандемія коронавірусної хвороби COVID-19 вплинула на всі сфери людського життя. Обмежувальні заходи, що покликані зменшити поширення вірусу у світі, серед іншого, поставили законодавцям з усього світу чимало нових питань, зокрема і у сфері податкового права: питання врегулювання порядку оподаткування доходів від віддаленої транскордонної роботи (remote cross-border work), питання створення постійних представництв у інших країнах тощо. Однією з найбільш нагальних проблем стала проблема впливу окремих обмежувальних заходів (обмеження транскордонних подорожей, вимоги щодо ізоляції тощо) на визначення резидентського статусу фізичних осіб – як за локальним законодавством окремих держав, так і на рівні міжнародних угод.

Зважаючи на те, що для абсолютної більшості країн одним з найважливіших критеріїв визначення резидентського статусу є фізичне перебування особи на території держави, потреба адресувати питання впливу пандемії на цю правову категорію швидко стала нагальною.

Вже на початку квітня 2020 року Організація з економічного співробітництва і розвитку опублікувала свій аналіз впливу пандемії на міжнародне податкове право.<sup>118</sup> Серед іншого, документ досліджував питання впливу обмежувальних заходів на податкове резидентство фізичних осіб за положенням двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування – на думку ОЕСР, пандемія не повинна суттєво вплинути на резидентський статус осіб за нормами подібних договорів, оскільки вимушене перебування у тій чи іншій країні, скоріш за все буде носити тимчасовий характер, що навряд чи вплине на резидентський статус осіб. Водночас, у документі підкреслювалось, що окремі країни вже почали створювати свої локальні рекомендації, що мали вирішити дане питання, спираючись на норми національного податкового права.

Публікуючи свої рекомендації щодо впливу пандемії на резидентський статус ще у квітні 2020 року, експерти ОЕСР скоріш за все не передбачали, яких масштабів досягне COVID-19 протягом 2020 року, вважаючи, що її вплив на переміщення людей (та, відповідно, їх резидентський статус) буде лише тимчасовим, короткостроковим. В той же час, на практиці, пандемія та пов'язані з нею обмежувальні заходи дуже сильно вплинули на всі сфери людського життя, змусивши юридичних та фізичних осіб з усього світу шукати нові практики, давши величезний поштовх таким концепціям як дистанційна робота.

Дистанційна робота, в тому числі транскордонна (коли особа знаходячись у одній державі працює на роботодавця в іншій державі, виконуючи роботу використовуючи інформаційні технології), стали вирішення багатьох проблем,

---

<sup>118</sup> OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis // OECD: [Веб-сайт]. URL: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (дата звернення: 21.02.2021).

пов'язаних з карантинними обмеженням. Так, дистанційна робота дозволила роботодавцям з усього світу запрошувати на роботу найкращих кандидатів з будь-якої точки світу без їхньої фізичної присутності у офісі чи на виробництві такої компанії.

Водночас, такий формат організації роботи породив чимало різноманітних податкових проблем як для роботодавців і працівників, так і для податкових адміністрацій: проблеми утворення постійного представництва нерезидента, необхідності сплати непрямих податків, та, серед іншого, проблему впливу дистанційної роботи на резидентський статус фізичних осіб. Як приклад можна навести ситуацію, за якої особа, яка до карантину планувала переїхати за кордон для роботи на іноземного роботодавця, через карантинні обмеження залишається в Україні. Проте все ж таки починає працювати на іноземну компанію віддалено, підписуючи з нею трудовий контракт. Вважаючи своє перебування на території України тимчасовим та будучи впевненою у своєму переїзді закордон після закінчення карантину, особа продає свої активи в Україні, починає вчити іноземну мову, шукає, а, можливо, навіть купує/орендує житло та інші активи за кордоном.

В такому випадку практичні проблеми визначення резидентського статусу особи можуть виникати вже у момент підписання контракту та початку дистанційної роботи, адже окремі країни можуть вважати даний момент, моментом зміни податкової резидентності (припустімо, що країна призначення особи визнає можливість поділу резидентського статусу протягом календарного (податкового) року). Рекомендації ОЕСР, в свою чергу, жодним чином не адресують дану проблему. Іншою проблемою, що так само не адресована ані Рекомендаціями ОЕСР, ані Модельною конвенцією (чи Коментарем до неї), є питання оподаткування доходів від подібного типу праці та питання з'ясування джерела походження таких доходів, як для цілей визначення бази оподаткування, так і для цілей можливості уникнення подвійного оподаткування (податкового

кредиту чи звільнення від оподаткування). Це питання, однак, не є предметом даного дослідження.

Якщо ж говорити про рекомендації, видані податковими органами різних країн світу, одним з таких документів стали рекомендації Податкової Служби Великої Британії<sup>119</sup>, що дуже детально описали вплив обмежувальних заходів на податкове резидентство фізичних осіб та передбачали цілий ряд винятків та послаблень у питанні визначення статусу податкового резидента Британії. Оскільки британський тест податкової резидентної є багатоступеневим, та, серед іншого, залежить від кількості днів, проведених особою у країні протягом податкового року, рекомендації передбачали, що для цілей визначення статусу резидента держави, особа має право не враховувати дні, що були проведені у країні через «виняткові обставини» (*exceptional circumstances*). Такими, зокрема, було названо<sup>120</sup>:

- Вимогу самоізоляції чи карантину;
- Обмеження подорожей з країни, відміну рейсів;
- Закриття кордонів;
- Тимчасове повернення у країну на вимогу роботодавця.

Водночас, даний перелік не є вичерпним, а отже особа може послатись і на інші пов'язані обставини, у разі якщо зможе «продемонструвати, що їй було необхідно приїхати та залишатись у країні на певний час у зв'язку з винятковими обставинами». Вищезгаданим документом також встановлюється максимальна можлива кількість днів перебування у Британії, яку може бути виключено для цілей резидентського тесту – 60 календарних днів.

<sup>119</sup> Residence: The SRT: Annex D: International tax clarifications due to coronavirus (COVID 19) - Q&A // HMRC: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm13410> (дата звернення: 27.02.2021).

<sup>120</sup> Residence: The Statutory Residence Test (SRT): Main contents: Coronavirus(COVID-19) // HMRC: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm11005> (дата звернення: 27.02.2021).

Подібні послаблення були передбачені і у Новій Зеландії. Зазвичай податковими резидентами Нової Зеландії визнавались особи, що проводили у країні більше 183 календарних днів у будь-якому 12 місячному періоді<sup>121</sup>. Водночас, новозеландська влада передбачила, що дні, проведені особою у країні через (1) обмеження пересувань, пов'язані з карантином та (2) відсутність/відміну транспортних рейсів не будуть зараховані для цілей резидентського тесту. З іншого боку, оскільки місцеве законодавство визнає особами, що втратили резидентський статус таких, що фізично відсутні у Новій Зеландії протягом 325 днів у 12 місячному періоді, послаблення торкнулись і осіб, що планували залишити країну – дні перебування на території Нової Зеландії для таких осіб не враховувались за подібним принципом для цілей тесту.

Цікавим є приклад Республіки Кіпр, в якій податкові органи дозволили фізичним особам, перебування яких зумовлене виключно обмеженнями, пов'язаними з COVID-19, не включати період з 21 березня 2020 року по 9 червня 2020 року для цілей визначення їх резидентського статусу. Водночас, задля уникнення зловживань з боку платників податків, кіпрська влада передбачила необхідність надання особами, що провели у країні більше 183 днів протягом 2020 року, сертифікатів про резидентський статус, отриманих за кордоном<sup>122</sup>. Схожі послаблення ввели чимало країн, серед яких також Ірландія, Австралія<sup>123</sup> тощо.

Іншим цікавим прикладом відповіді на виклики, пов'язані з COVID-19 стало підписання рядом країн двосторонніх угод, що стосуються транскордонної роботи. Так Бельгія, Нідерланди, Німеччина та Люксембург заключили між собою угоди, що стосувались працівників з даних країн, які працювали на

<sup>121</sup> COVID-19 Tax residency // New Zealand Inland Revenue: [Веб-сайт]. URL: <https://www.ird.govt.nz/covid-19/international/tax-residency> (дата звернення: 07.03.2021).

<sup>122</sup> The Cyprus Tax Authority issued Implementing Directive No. 07/2021 extending the application of the provisions of Implementing Directive No. 04/2020 // PWC Tax Insights: [Веб-сайт]. URL: <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/directive-n1-2021.pdf> (дата звернення: 07.03.2021).

<sup>123</sup> OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis // OECD: [Веб-сайт]. URL: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (дата звернення: 21.02.2021).

території іншої з країн підписантів<sup>124125</sup>. Угодами передбачено, що пов'язані з COVID-19 обмеження визнаються форс-мажором, та, відповідно, робота, що зазвичай виконувалась на території однієї держави, а почала виконуватись на території іншої (домашньої держави особи), для цілей оподаткування буде вважатись такою, що виконується на території держави, де вона зазвичай виконувалась. До прикладу, якщо особа, що проживає у Нідерландах, раніше працювала на території Бельгії, а після початку карантинних обмежень була вимушена почати працювати з території Нідерландів віддалено, дохід такої особи від віддаленої роботи може вважатись доходом з джерелом походження у Бельгії, оскільки особа зазвичай працювала у даній державі. І хоча даний захід напряду не пов'язаний з визначенням резидентського статусу фізичних осіб, він є важливим, адже безпосередньо впливає на об'єкт оподаткування резидентів відповідної договірної держави.

Податкові заходи, що було прийнято вітчизняними законодавцями у відповідь на пандемію та економічну кризу (перенесення строку подання декларацій про майновий стан і доходи за 2020 рік, звільнення від сплати єдиного соціального внеску певних категорій платників податків) не торкнулись питання визначення резидентського статусу фізичних осіб. Так Державна податкова служба України чи Міністерство фінансів не видали жодних рекомендацій чи роз'яснень, що стосувалися б спірних ситуацій чи проблем, з якими фізичні особи – платники податків можуть стикнутись у зв'язку з обмеженнями міжнародних пересувань та карантинними заходами. Дана позиція видається дивною, адже згідно з позиціями податкових органів України, саме критерій проведення 183 календарних днів на території країни є визначальним у питанні

<sup>124</sup> Germany, France and Belgium cross-border personal tax measures during the COVID-19 crisis: further extensions confirmed // Deloitte: [Веб-сайт]. URL: <https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/germany-france-belgium-cross-border-personal-tax-measures-covid-19-crisis.html> (дата звернення: 04.05.2021).

<sup>125</sup> Signature of an amicable agreement between the authorities of Luxembourg and Belgium specifying the tax treatment of cross-border workers in the context of the Covid-19 crisis // Government of Luxembourg: [Веб-сайт]. URL: <https://impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2020/nl19052020.html> (дата звернення: 04.05.2021).

резидентського статусу<sup>126</sup>. Зважаючи на суворість карантинних заходів, що були запроваджені як в Україні, так і у інших державах світу протягом 2020 року, податковим органам України варто було б слідувати прикладу інших держав та адресувати питання визначення резидентського статусу осіб під час пандемії.

Так компетентні державні органи у особі Міністерства фінансів України шляхом, до прикладу, видання узагальнюючої податкової консультації у порядку, передбаченому статтею 52 ПКУ, мали б роз'яснити платникам податків особливості визначення резидентського статусу фізичних осіб під час пандемії. Альтернативно, до Перехідних положень Податкового кодексу України можливо було внести відповідні положення, що уточнювали б згаданий вище порядок та передбачали окремі послаблення для платників (неврахування певних днів перебування на території України для цілей критерію «183 днів», уточнення щодо джерела походження доходів від транскордонної віддаленої роботи тощо).

### **3.2. Питання періоду визначення резидентського статусу фізичних осіб. Концепція «split tax residency». Конфлікт податкових періодів для визначення резидентського статусу.**

Підпункт 14.1.213. ПКУ, що врегульовує порядок визнання резидентського статусу фізичних осіб в Україні жодним чином не адресує питання періоду, щодо якого має визначатись резидентський статус. Єдине посилання на конкретний період містить лише одне з положень пункту, один з застосовних критеріїв, а саме критерій перебування на території України більше 183 календарних днів протягом року. Водночас, системно проаналізувавши положення Розділу 4 ПКУ та зокрема статті 163 Кодексу, що закріплює об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб як для резидентів, так і для нерезидентів, можна дійти

---

<sup>126</sup> Індивідуальна податкова консультація від 02.08.2018 р. N 3398/A/99-99-13-01-03-14/ІПК. Державна фіскальна служба України, 2018.

висновку про те, що резидентський статус фізичної особи має визначатись саме за календарний рік.

Дана позиція підтримується і податковими органами України: ще до вступу в дію положень Податкового кодексу України Державна податкова адміністрація прямо зазначала, що «статус резидента України визначається виключно в межах звітного податкового (календарного) року»<sup>127</sup>. Сьогодні ж, Державна податкова служба України у своїх офіційних роз'ясненнях, які стосуються підтвердження статусу податкового резидента України, опосередковано підтримує цю ж думку<sup>128</sup>. Більше того, форма звітності платників податків – фізичних осіб, річна декларація про майновий стан і доходи, передбачає внесення інформації щодо резидентського статусу особи, що подає декларацію (форма документа не передбачає можливості визначити свій статус податкового резидента за інший, аніж податковий рік, період)<sup>129</sup>.

Модельна конвенція ОЕСР так само прямо не вказує на конкретний період, за який має визначатись резидентський статус фізичних осіб. Стаття 4 Конвенції не містить посилання на жодні конкретні період, більше того, на відміну від ПКУ, жоден з критеріїв визначення резидентського статусу наведених у Конвенції не посилається на конкретний період, всі вони можуть бути застосовані до різних проміжків часу<sup>130</sup>.

Однак, дане питання висвітлюється у тексті Коментарю до Модельної конвенції ОЕСР. Так абзац 10 Коментарю до статті 4 Модельної конвенції прямо передбачає можливість «поділу» статусу податкового резидента протягом

<sup>127</sup> Про можливість визначити себе резидентом України: Лист №12299/6/17-0716 від 18.11.2010. ДПА України, 2010.

<sup>128</sup> Відповідь на питання "Чи може будь-який платник – ЮО, ФОП, ФО отримати довідку-підтвердження статусу податкового резидента України в контролюючому органі за місцезнаходженням/місцем проживання (у тому числі за власним бажанням), який порядок її видачі платнику податків та протягом якого терміну її потрібно поновлювати?" // Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс: [Веб-сайт]. 2021. URL: <http://zir.sfs.gov.ua/> (дата звернення: 02.05.2021).

<sup>129</sup> «Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи», наказ від 02.10.2015 № 859. Київ: Мінфін України.

<sup>130</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD: [Веб-сайт]. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en) (дата звернення: 06.03.2021).

календарного року – автори документи наводять приклад конфліктної ситуації у сфері визначення статусу податкового резидента, згідно з яким особа визнається резидентом держави А з 1 січня по 31 березня відповідного року, в той час як та ж особа визнається резидентом держави Б за весь календарний рік. Цитуючи Коментар, «факти, до яких будуть застосовуватись спеціальні правила (*Конвенції, прим. автора*), є існуючими протягом періоду коли резидентський статус впливає на податкові обов’язки платника, що може бути менше ніж весь податковий період»<sup>131</sup>. Такий підхід ще називають концепцією «split tax residency»<sup>132</sup> (розділене податкове резидентство) чи «split year treatment».

Водночас, можливість визначення резидентського статусу фізичних осіб за періоди, що є відмінними від основного звітного періоду (найчастіше, податкового року) закріплені і у локальних законодавствах багатьох країн.

Кодекс Португалії про податок на доходи закріплює можливість застосування даної концепції: фізичні особи визнаються податковими резидентами Португалії з першого дня перебування на території країни (якщо вони не були резидентами Португалії протягом переднього календарного року, в даному разі такі особи будуть вважатись податковими резидентами країни протягом всього календарного року)<sup>133</sup>. При цьому, даний підхід застосовується і у випадку втрати особою статусу податкового резидента країни: так фізична особа перестає вважатись податковим резидентом Португалії з дати від’їзду з країни (за умови, що даний платник податків не поновить свій статус резидента наступного звітного року)<sup>134</sup>. При цьому, португальські критерії визначення статусу податкового резидента країни сконструйовані таким чином, що даний статус можна визначити у будь-який момент часу (безвідносно календарного

<sup>131</sup> Там само

<sup>132</sup> Romania: Romanian individual tax residency position // International Tax Review: [Веб-сайт]. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7nhsb67chrb/romania-romanian-individual-tax-residency-position> (дата звернення: 03.05.2021).

<sup>133</sup> Portugal - Information on residency for tax purposes // The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): [Веб-сайт]. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Portugal-Tax%20Residency.pdf> (дата звернення: 03.05.2021).

<sup>134</sup> Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares // Associação Portuguesa de Famílias Numerosas: [Веб-сайт]. URL: [https://www.apfn.com.pt/documentos/CIRS\\_01\\_2015.pdf](https://www.apfn.com.pt/documentos/CIRS_01_2015.pdf) (дата звернення: 03.05.2021).

року) та щодо будь-якого періоду (оскільки Кодекс Португалії про податок на доходи містить критерії «183 днів», що стосується не календарного року, а періоду, що складає 12 місяців).

Хоча канадське законодавство не містить прямих вказівок на можливість використання концепції «split tax residency», на практиці, дана концепція широко використовується платниками податків у Канади виходячи з норм конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, підписаних Канадою з іншими країнами. Канадський Акт про податок на доходи прямо передбачає, що резидентство (нерезидентство) фізичних осіб, окрім локального законодавства, визначається міжнародними угодами, норми яких превалюють над національним законодавством<sup>135</sup>. Дана позиція підтримується і державними органами країни, які, однак, підкреслюють, що для набуття статусу нерезидента Канади після еміграції з країни необхідно розірвати свої економічні та соціальні зв'язки з нею (як приклад наводять продаж майна у країні, переїзд сім'ї з Канади разом з платником податків, набуття соціальних зв'язків за кордоном)<sup>136</sup>. У разі ж, якщо після фізичного переїзду за кордон особисті зв'язки особи з Канадою залишаються стійкими, особа може продовжувати вважатись податковим резидентом країни. Дата виїзду (в'їзду) з (в) країни (у) позначається і у канадській річній податковій декларації, у секції, що стосується визначення резидентського статусу особи<sup>137</sup>.

Чи не найбільшого поширення описана вище концепція набрала у Сполученому Королівстві, де вона закріплена у законодавстві під назвою «split year treatment» (SYT). Британське законодавство містить 8 сценаріїв, за яких

<sup>135</sup> Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)) // Government of Canada: [Веб-сайт]. URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/section-250.html?wbdisable=true> (дата звернення: 03.05.2021).

<sup>136</sup> Leaving Canada (emigrants) // Government of Canada: [Веб-сайт]. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/individuals-leaving-entering-canada-non-residents/leaving-canada-emigrants.html> (дата звернення: 03.05.2021).

<sup>137</sup> Income Tax and Benefit Return // Government of Canada: [Веб-сайт]. 2020. URL: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/50111-r/50111-r-20e.pdf> (дата звернення: 03.05.2021).

платник податків може застосувати відповідний концепт (сценарії узагальнено у Таблиці 1 нижче)<sup>138</sup>.

*Таблиця 1. Критерії застосування концепції «split year treatment» у Великій Британії*

Критерій застосування		Опис
<i>Втрата податкового резидентства Великої Британії</i>		
1	Робота за кордоном	Застосовується у разі, якщо платник податку почав працювати за кордоном повний робочий день, не має серйозних прогалин між роботою за кордоном, не проводить у Великій Британії більше, аніж визначену законом кількість днів
2	Робота за кордоном другого з подружжя (партнера)	Застосовується до другого з подружжя при застосуванні критерію № 1 до чоловіка/дружини/партнера у разі, якщо він/вона покидає країну разом з партнером задля його/її роботи
3	Припинення проживання в Британії	Застосовується до осіб, що виїхали на постійне проживання за кордон протягом звітного року та після виїзду з країни і до кінця звітного року провели у ній менше 16 календарних днів
<i>Набуття податкового резидентства Великої Британії</i>		
4	Початок проживання виключно в Британії	Застосовується у разі, якщо особа протягом звітного року набула у Великій Британії єдине житло чи все її житло стало знаходитись на території країни

<sup>138</sup> RDRM12000 - Residence: The SRT: Split year treatment // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm12000> (дата звернення: 03.05.2021).

		(даний критерій передбачає можливість здати в оренду своє іноземне житло, що буде вважатись його втратою)
5	Початок роботи повний день у Великій Британії	Застосовується для осіб, що почали роботу в Британії на повний день
6	Припинення роботи за кордоном	Застосовується у разі: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) припинення роботи за кордоном, та</li> <li>2) якщо особа була податковим резидентом Британії хоча б 1 рік з останніх 5 років (не включаючи звітний рік)</li> </ol>
7	Припинення роботи за кордоном другого з подружжя (партнера)	Застосовується до другого з подружжя при застосуванні критерію № 6 до чоловіка/дружини/партнера у разі, якщо він/вона переїздить до Британії разом з партнером задля його/її роботи
8	Набуття доступного житла у Великій Британії	Застосовується у разі, якщо особа протягом податкового року набуває житло у Великій Британії, навіть якщо це житло не є її єдиним

Всі перелічені вище критерії застосовуються лише до осіб, що були податковими резидентами Британії попереднього від звітнього року та стали нерезидентами у році, наступному за звітним. У будь-якому зі сценаріїв SYT можуть застосувати лише податкові резиденти Великої Британії, в той час як нерезиденти будуть вважатись нерезидентами увесь податковий рік. При цьому застосування SYT не впливає на резидентський статус фізичної особи для цілей застосування міжнародних угод, підписаних Сполученим Королівством.

Чи не найважливішим елементом поділу резидентського статусу фізичної особи є безпосередньо **момент його зміни**. Так у Великій Британії момент переходу прямо залежить від критерію зміни статусу (це може бути, наприклад, момент працевлаштування за кордоном, момент фактичного переїзду з Британії тощо). При цьому зазначено, що у разі задоволення особою одразу кількох з критеріїв, описаних у Таблиці 1, датою зміни резидентства буде вважатись більше пізня подія.

Якщо говорити про Канаду, в рамках концепції «split tax residency» особа стає податковим нерезидентом країни у дату однієї з подій (зважаючи на те, яка з них відбулась пізніше): (1) особа покинула Канаду, (2) чоловік/дружина/партнер особи покинув (-ла) Канаду, (3) особа стала вважатись податковим резидентом іноземної юрисдикції<sup>139</sup>.

Використання концепції «split tax residency» сприяє імплементації проголошеного ОЕСР принципу taxation where value is created, адже є більш динамічним, аніж класичний підхід визначення резидентського статусу у розрізі календарного (звітного) року. До прикладу особа, яка всередині року змінила місце свого постійного проживання з однієї країни на іншу, зрештою не буде вважатись резидентом країни, в якій вона фізично не знаходилась близько половини року, з якою втратила всі соціальні та економічні зв'язки. Таким чином пропорція поділу податкових надходжень від оподаткування фізичних осіб-резидентів стане більше рівною, адже саме базуючись на резидентському статусі особи країни вирішують між собою питання оподаткування того чи іншого доходу у разі конфлікту подвійного оподаткування.

Крім цього, split tax residency дозволяє ефективно вирішувати конфлікти подвійного оподаткування пов'язані з іншою колізією міжнародного права – **розбіжністю податкових (звітних) років**.

<sup>139</sup> Leaving Canada (emigrants) // Government of Canada: [Веб-сайт]. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/individuals-leaving-entering-canada-non-residents/leaving-canada-emigrants.html> (дата звернення: 03.05.2021).

Здебільшого у світі (як і в Україні) податковий рік для цілей податку на доходи збігається з календарним роком. Водночас, законодавство цілого ряду країн встановлює інший, відмінний від календарного року, звітний період з податку на доходи. Наприклад, податковий рік у Гонконзі триває з першого квітня до 31 березня наступного року<sup>140</sup>, аналогічний податковий рік використовується у Новій Зеландії<sup>141</sup>, у Сполученому Королівстві відповідний рік триває з 6 квітня до 5 квітня наступного року<sup>142</sup>. Дані розбіжності можуть призводити до колізій у застосуванні двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, укладених між країнами, що вважають податковим роком різні відрізки часу. На практиці, такі розбіжності можуть призводити до подвійного оподаткування доходів фізичних осіб.

В той же час, застосування split tax residency фактично зводить нанівець подібні колізії, адже дозволяє визначати резидентський статус не за податковий (звітний) рік, а за будь-який окремий період, протягом якого виконуються вимоги набуття статусу резидента закріплені локальним законодавством чи міжнародними договорами.

Хоча українське законодавство прямо не передбачає можливість застосування концепції split tax residency, в Україні все ж існує схожа законодавчо закріплена процедура – виїзд платника податків - резидента за кордон на постійне місце проживання. Дана процедура, окрім міграційних аспектів, вимагає від платника податків виконання цілого ряду дій, пов'язаних з його/її податковими зобов'язаннями. Так згідно зі статтею 179.3. Податкового кодексу України, особа, яка виїжджає за кордон на постійне місце проживання, зобов'язана подати до контролюючого органу податкову декларацію про

<sup>140</sup> Tax Computation of Salaries Tax and Personal Assessment // Government of HK: [Веб-сайт]. URL: [https://www.gov.hk/en/residents/taxes/etax/services/tax\\_computation.htm](https://www.gov.hk/en/residents/taxes/etax/services/tax_computation.htm) (дата звернення: 03.05.2021).

<sup>141</sup> Individual income tax return - IR3 // Inland Revenue of New Zealand: [Веб-сайт]. URL: <https://www.ird.govt.nz/income-tax/income-tax-for-individuals/what-happens-at-the-end-of-the-tax-year> (дата звернення: 03.05.2021).

<sup>142</sup> Check your Income Tax for the current year // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/check-income-tax-current-year> (дата звернення: 03.05.2021).

майновий стан і доходи не пізніше 60 календарних днів, що передують даті його/її виїзду. У свою чергу податковий органу у 30-денний строк перевіряє коректність визначення податкового зобов'язання за такою декларацією та видає довідку про сплату податку та відсутність податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб.

На практиці, податкові органи вважають осіб, що виїхали на постійне проживання за кордон податковими нерезидентами України (як досліджено у аналізі судової практики у Розділі 2 цього дослідження). Водночас, не є до кінця зрозумілим, чи вважається особа, що виїхали на постійне місце проживання за кордон податковим нерезидентом з моменту проходження процедури виїзду (подання «виїзної» податкової декларації та отримання довідки про сплачені податки) чи вже з початку наступного звітного періоду (наступного календарного року). Проте, зважаючи на те, що така особа має податки податкову декларацію про майновий стан і доходи за поточний рік перед виїздом та законодавством не передбачено обов'язку такої особи після закінчення звітного року подати уточнюючу (звітну нову) декларацію з метою декларування іноземних доходів, отриманих після виїзду на постійне місце проживання за кордон, можна презюмувати, що такі особи вважаються податковими нерезидентами України з моменту проходження відповідної процедури.

Зважаючи на міжнародну практику та описані вище переваги імплементації концепції *split tax residency*, доцільним вважаю формальне закріплення можливості використання цього механізму в Україні. Зважаючи на наявність у вітчизняному законодавстві норм, що можуть стати основою для формалізації даної концепції (зокрема, стаття 179 ПКУ), доцільним було б проводити зміну існуючих норм та подальше доповнення Податкового кодексу України положеннями щодо можливості визначення резидентського статусу фізичних осіб не тільки у розрізі календарного року, а і щодо інших (менших) періодів часу.

Релевантні норми можуть містити положення, що вимагають від платника податків попереднього вчинення дій, необхідних для застосування відповідного підходу до детермінації його/її резидентського статусу як щодо виїзду з України, так і у разі прибуття до України та набуття статусу податкового резидента (до прикладу, формально може бути закріплено обов'язок платника податків протягом 30 календарних днів до виїзду з України (та відповідно втрати статусу платника податків – резидента України) подати декларацію про майновий стан і доходи в якій зазначити усі світові доходи, отримані ще у статусі податкового резидента, тобто до виїзду з України). При цьому важливо прямо передбачити можливість подання уточнюючої звітності вже по закінченні відповідного податкового року, у разі якщо особи, що втратили статус податкового резидента України, після його втрати все ж отримували доходи з джерелом походження в Україні.

Такий підхід сприятиме підвищенню податкової культури фізичних осіб шляхом стимулювання їх до декларування своїх доходів, а також сприятиме реалізації принципу правової визначеності, оскільки надаватиме змогу платникам податків погодити з компетентними органами свій податковий резидентський статус одразу після його набуття чи припинення, а не за результатами податкового року вже після його закінчення.

\* \* \*

Нові соціально-економічні виклики, що постають перед законодавцями усього світу, не оминають і сферу податкового права. Роль держави у цьому випадку полягає у застосуванні проактивного підходу до врегулювання суспільних відносин у податковій сфері. Так законодавство України надає можливість впливу на податкові правовідносини як органам законодавчої (через прийняття законів), так і компетентним органам виконавчої влади (через механізми, передбачені ПКУ, зокрема видання УПК, ІПК тощо).

Чудовим прикладом проактивної відповіді держави на сучасні виклики, що постають у соціально-економічній сфері, є напрацювання компетентних органів іноземних держав у зв'язку з пандемією COVID-19. Так українські державні органи можуть брати приклад з проаналізованих у даному дослідженні рекомендацій, роз'яснень, органів Республіки Кіпр, Сполученого Королівства, Нової Зеландії, держав Бенілюксу. Згадані документи є чудовою ілюстрацією можливостей держави стимулювати економіку у часи кризи через податкове право.

Концепція split tax residency, що розповсюджена у багатьох країнах Європи та Північної Америки (включаючи, але не обмежуючись описаними у даному дослідженні Португалію, Велику Британію, Канаду) полягає у можливості визначення резидентського статусу фізичної особи за період, відмінний від звітного періоду (податкового, календарного року). Можливість застосування даного підходу прямо передбачено Коментарем до Модельної конвенції ОЕСР, та, крім цього, закріплено у законодавстві різних іноземних держав. Механізм та порядок застосування концепції (в тому числі момент зміни резидентського статусу, повідомлення про це податкових органів) може різнитись від однієї держави до іншої.

Зважаючи на досвід використання концепції split tax residency у світі та її переваги перед чинними в Україні правилами визначення резидентського статусу фізичної особи у розрізі податкового (календарного) року, імплементацію даної концепції у вітчизняне податкове законодавство можна вважати слушною.

Для цього можна використовувати уже наявні у законодавстві положення (щодо процедури виїзду платників податків на постійне місце проживання за кордон). При цьому, важливо, щоб процедура застосування концепції split tax residency в Україні була чіткою і зрозумілою для пересічного платника податків (як іноземця чи особи без громадянства так і громадянина України). Імплементація зазначених положень узгоджується з міжнародною практикою та

рекомендаціями ОЕСР щодо резидентського статусу фізичних осіб, та, крім того, сприятиме зменшенню кількості можливих конфліктів подвійного оподаткування доходів.

## ВИСНОВОК

У даному дослідженні було здійснено аналіз історії появи та розвитку концепції податкового резидентства у світі та в Україні, проведено порівняння поняття «фізична особа – податковий резидент» та концепції «доміцилю». У роботі представлено аналіз правового регулювання порядку визначення резидентського статусу фізичних осіб у праві окремих держав світу (США, Велика Британія, Країни ЄС тощо) та згідно з Модельною конвенцією ОЕСР. Автором представлено характеристику взаємозв'язку поняття «громадянин» та «податковий резидент» у зв'язку з чим висвітлено приклад Сполучених Штатів Америки. Дослідження містить опис актуальних проблем, що стосуються податкового резидентства фізичних осіб в Україні та світі та характеристику правової концепції «split tax residency» поряд з аналізом можливості її потенційної імплементації в Україні.

Податкове резидентство фізичних осіб, що виникло як відповідь на нові економічні виклики та пожвавлення руху людського капіталу початку 20-го століття, сьогодні є чи не головним елементом міжнародного оподаткування фізичних осіб. Саме з резидентністю пов'язані одні з найважливіших проблем оподаткування доходів фізичних осіб: проблема співвідношення країни-джерела походження доходу та країни резидентства та, як результат, проблема подвійного оподаткування. Задля вирішення цих проблем держави вдалися до підписання двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, що врегульовують зокрема і питання визначення резидентського статусу у разі конфлікту локального законодавства держав – підписантів договору.

Іншою проблемою, безпосередньо пов'язаною з резидентським статусом фізичних осіб є проблема співвідношення (та, інколи, ототожнення) цієї категорії з громадянством. Дане питання є особливо актуальним для України, адже вітчизняні податкові органи часто займають фіскальну позицію щодо громадян

України, «за замовчуванням» вважаючи їх податковими резидентами України – дана проблема яскраво прослідковується при аналізі податкової практики та офіційних позицій податкових органів, висловлених у листах, податкових консультаціях тощо.

Водночас, як свідчить міжнародна практика, саме держава резидентності, а не громадянства, має більше прав коли справа доходить до розподілу податкових надходжень: саме держава резидентності має право стягувати податки з усіх світових доходів податкових резидентів. На думку науковців такий принцип відповідає базовим принципам економіки, а отже є справедливим, адже питання оподаткування є ближчим до економіки, аніж до політичних чи особистих зв'язків<sup>143</sup>.

Проте на прикладі США, що наведено у основній частині даного дослідження можна прослідкувати, яким чином навіть у 21 сторіччі критерій громадянства, а не податкового резидентства, може вважатись головним задля визначення об'єкту оподаткування фізичної особи у тій чи іншій державі.

Інша вітчизняна прогалина у цій царині пов'язана безпосередньо з резидентським статусом фізичних осіб. У світлі відсутності в Україні прозорих та зрозумілих правил визначення резидентського статусу фізичних осіб та доступних роз'яснень центральних органів виконавчої влади з цього ж питання, ми можемо стати свідками порушення загальноправового принципу правової визначеності, що можна розтлумачити як «сукупність вимог до організації та функціонування правової системи з метою забезпечення перш за все *стабільного правового становища індивіда* шляхом вдосконалення процесів правотворчості та правозастосування»<sup>144</sup>. У разі ж відсутності можливості ефективного «самовизначення» особою свого податкового резидентського статусу, така особа, відповідно, не може повноцінно прогнозувати податкові наслідки тих чи

<sup>143</sup> Kemmeren E. RETHINKING OF MODELS // Principle of Origin in Tax Conventions. Tilburg, 2001. С. 636.

<sup>144</sup> Приймак А. М. Принцип правової визначеності: поняття та окремі аспекти. Наук. записки нац. ун-ту «Києво-Могилянська академія». Київ, 2010. Т. 103: Юридичні науки. С. 53-55.

інших своїх дій, що стає особливо актуально у розрізі нещодавно запроваджених правил оподаткування прибутків контрольованих іноземних компаній (КІК) (адже за їх порушення передбачено дуже серйозну адміністративну та кримінальну відповідальність).

Як яскраво ілюструє приклад взаємозв'язку residency-based taxation у США з іншими (допоміжними) правовими механізмами («податок на вихід», обмін податковою інформацією), у процесі планування та створення системи оподаткування доходів фізичних осіб, а особливо правил, що пов'язані з податковою резидентністю фізичних осіб, законотворцям варто враховувати чимало елементів. По-перше, очевидним є необхідність врахування міжнародної практики – як практики іноземних держав, так і рекомендацій міжнародних організацій (головним чином, ОЕСР), оскільки питання податкової резидентності найчастіше стає актуальним саме у разі наявності міжнародного елементу. По-друге, варто завжди зважати на питання реалізації теоретичних положень податкового законодавства на практиці, адже як писав Микола Козюбра, «норма, що не сприймається людьми, не оцінюється ними як соціально значуща, корисна і справедлива та не відтворюється в їх поведінці (діях), залишається мертвою і не може бути названа правовою»<sup>145</sup>.

Сьогодні ж чи не головною «податковим трендом» у світі є боротьба з ухиленням від сплати податків, що складається з багатьох елементів – це і запровадження обміну податковою інформацією, і боротьба зі шкідливими податковими практиками та інші кроки, передбачені Планом дій BEPS (Base erosion and profit shifting). Подібний «хрестовий похід» проти неплатників податків проходить під гаслом, що Організація Економічного Співробітництва і Розвитку виголосила ще 2011 року – «the era of bank secrecy is over»<sup>146</sup>.

<sup>145</sup> Загальна теорія права: Підручник / За заг. ред. М.І. Козюбри. – К.: Ваіте, 2015. – 392 с.

<sup>146</sup> «Ера банківської таємниці завершена»

The Era of Bank Secrecy is Over: THE G20/OECD PROCESS IS DELIVERING RESULTS // Organisation for Economic Co-operation and Development: [Веб-сайт]. 2011. URL: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48996146.pdf> (дата звернення: 04.04.2021).

Україна так само заявила про своє бажання приєднатись до боротьби з податковими ухиленнями, зокрема в рамках Плану дій BEPS<sup>147</sup>. Чимало положень, що базуються на положеннях BEPS, було введено до законодавства України Законом №466-IX, що було прийнято на початку 2020 року<sup>148</sup>. Законом, серед іншого, було удосконалено правила трансфертного ціноутворення (Кроки 8-10 Плану дій BEPS), правила визначення постійного представництва (Крок 7 Плану) та введено правила оподаткування прибутків контрольованих іноземних компаній (Крок 3).

Введення даних положень до вітчизняного законодавства безумовно є позитивом, адже Україна таким чином імплементує загальноприйняті у світі практики боротьби з податковими зловживаннями та ухиленнями, узгоджуючи відповідні норми з законодавством ЄС. В той же час варто розуміти, що трансформація податкової системи країни не може полягати лише у формальній імplementації відповідних положень. Системні недоліки та логічні неузгодженості, що існують у вітчизняному законодавстві, що регулює питання визначення резидентського статусу фізичних осіб, необхідно усунути щоб не допустити порушення прав платників податків та загальних принципів права. В той же час, імplementація найкращих міжнародних податкових практик у вітчизняне законодавство має продовжуватись, адже як показує проведений аналіз концепції split tax residency, такі практики можуть суттєво покращити становище платників податків в Україні.

В той же час двадцять перше сторіччя породжує нові виклики для податкових систем усього світу. Діджиталізація економіки, подальше прискорення глобалізації та початок пандемії COVID-19 є лише найяскравішими прикладами, що постають перед законодавцями як іноземних держав так і

<sup>147</sup> BEPS // Міністерство фінансів України: [Веб-сайт]. URL: <https://mof.gov.ua/uk/beps-440> (дата звернення: 04.04.2021).

<sup>148</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому [...] Закон України від 16.01.2020 № 466-IX // Верховна Рада України: [Веб-сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 04.04.2021).

України. У цьому зв'язку органи законодавчої та виконавчої влади мають проактивно визначати потенційні проблеми та пропонувати платникам податків їх вирішення. Чудово ілюструє таку реакцію влади міжнародний досвід податкових заходів, пов'язаних з пандемією COVID-19.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Susan B. Hansen, The Politics of Taxation: Revenue Without Representation, Нью-Йорк, Praeger (1983) с. 86.
2. Type of Tax as a Share of Federal Revenues, 1934 - 2018 // Tax Policy Center: [Веб-сайт]. URL: <https://www.taxpolicycenter.org/statistics/type-tax-share-federal-revenues-1934-2018> (дата звернення: 05.05.2021).
3. An overhaul of the global tax system can wait no longer // The Guardian: [Веб-сайт]. 2021. URL: <https://www.theguardian.com/business/2021/apr/29/overhaul-global-tax-system-covid-economy-trade-war> (дата звернення: 06.05.2021).
4. Resident // Longman Dictionary: [Веб-сайт]. URL: <https://www.ldoceonline.com/dictionary/resident> (дата звернення: 10.04.2021).
5. Resident // Cambridge Dictionary: [Веб-сайт]. URL: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/resident> (дата звернення: 10.04.2021).
6. League of Nations // DOUBLE TAXATION AND TAX EVASION REPORT: [Веб-сайт]. 1927. URL: [https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-II\\_EN.pdf](https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-II_EN.pdf) (дата звернення: 01.08.2021).
7. League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text // League of Nations: [Веб-сайт]. URL: <https://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=brulegi.sgml&images=acdpgifs&data=/usr/ot&tag=law&part=15&division=div1> (дата звернення: 10.03.2021).
8. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963 // OECD. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital\\_9789264073241-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en) (дата звернення: 01.03.2021).

9. Kennan K. Residence and Domicile // Marquette Law Review. 1924., вип. 4 Т. 8. С. 7.
10. Glossary of Tax Terms // Organisation for Economic Co-operation and Development: [Веб-сайт]. URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата звернення: 11.04.2021).
11. Sprio E. Domicile of Minors without Parents // The International and Comparative Law. 1956., вип. 2 Т. 5. С. 203.
12. RDRM22010 - Domicile: Categories of domicile: The three categories of domicile // HMRC UK: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm22010> (дата звернення: 15.04.2021).
13. RDRM22310 - Domicile: Categories of domicile: Domicile of choice – Residence // HMRC UK: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm22310> (дата звернення: 15.04.2021).
14. Henkes v HMRC [2020] UKFTT 159 (TC) // Casemine: [Веб-сайт]. 2020. URL: <https://www.casemine.com/judgement/uk/5eba93102c94e017e1a6abaa> (дата звернення: 11.04.2021).
15. Commissioners of Inland Revenue v Bullock(1) (1973-1978) 51 TC 522 // Library Croneri: [Веб-сайт]. 1976. URL: [https://library.croneri.co.uk/cch\\_uk/btc/51-tc-522](https://library.croneri.co.uk/cch_uk/btc/51-tc-522) (дата звернення: 15.04.2021).
16. Agulian & Anre v Cyganik [2006] EWCA Civ 129 // Family Law UK: [Веб-сайт]. 2006. URL: <https://www.familylawweek.co.uk/site.aspx?i=ed1657> (дата звернення: 15.04.2021).
17. TAX RATES // Republic of Cyprus, Ministry of Finance, Tax Department: [Веб-сайт]. URL:

- <https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/0/f2a5610ba4f4c586c2258549002d6e1c?OpenDocument&ExpandSection> (дата звернення: 17.04.2021).
18. DECLARATION OF INDIVIDUAL FOR EXEMPTION AS NON-DOMICILED // Republic of Cyprus, Ministry of Finance, Tax Department: [Веб-сайт]. URL: [https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/All/0D73178BF2726F42C22582280036FECD/\\$file/TD038\\_2016.pdf?OpenElement](https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/All/0D73178BF2726F42C22582280036FECD/$file/TD038_2016.pdf?OpenElement) (дата звернення: 17.04.2021).
19. Tax residence // Irish Tax and Customs: [Веб-сайт]. URL: <https://www.revenue.ie/en/jobs-and-pensions/tax-residence/what-is-domicile-and-the-domicile-levy.aspx> (дата звернення: 17.04.2021).
20. Domicile Levy (Part 18C) // Tax and Duty Manual: [Веб-сайт]. 2020. URL: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-18c/18c-00-01.pdf> (дата звернення: 17.04.2021).
21. Domicile Act 1982 // Federal Register of Legislation: [Веб-сайт]. URL: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2019C00077> (дата звернення: 17.04.2021).
22. INCOME TAX ASSESSMENT ACT // Commonwealth Consolidated Acts: [Веб-сайт]. 1936. URL: [http://www6.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/legis/cth/consol\\_act/itaa1936240/s6.html](http://www6.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/legis/cth/consol_act/itaa1936240/s6.html) (дата звернення: 17.04.2021).
23. Cooper R. William Pitt, Taxation, and the Needs of War // Journal of British Studies. 1982., вип. 1 Т. 22. С. 94-103.
24. GEORGE UDNY, APPELLANT AND JOHN HENRY UDNY, RESPONDENT // HOUSE OF LORDS: [Веб-сайт]. 1869. URL: <http://www.uniset.ca/other/css/LR1ScDiv441.html> (дата звернення: 17.04.2021).
25. IN THE ESTATE OF FULD, DECD. (No. 3); HARTLEY AND ANOTHER v. FULD AND OTHERS // PROBATE DIVORCE & ADMIRALTY DIVISION: [Веб-сайт]. 1968. URL:

- <http://www.uniset.ca/other/cs5/1968P675.html> (дата звернення: 17.04.2021).
26. Remittance basis 2019 (HS264) // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. 2021. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/remittance-basis-hs264-self-assessment-helpsheet/hs264-remittance-basis-2019> (дата звернення: 18.04.2021).
27. Guidance note for residence, domicile and the remittance basis: RDR1 // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/residence-domicile-and-remittance-basis-rules-uk-tax-liability/guidance-note-for-residence-domicile-and-the-remittance-basis-rdr1#cona> (дата звернення: 18.04.2021).
28. Competing for the rich // The Greens/EFA group in the European parliament: [Веб-сайт]. 2019. URL: <http://extranet.greens-efa-service.eu/public/media/file/1/5920> (дата звернення: 18.04.2021).
29. The golden rule that saves the super-rich millions // The Guardian: [Веб-сайт]. URL: <https://www.theguardian.com/uk/2002/apr/11/politics.economy1> (дата звернення: 18.04.2021).
30. Remittance basis changes // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/guidance/remittance-basis-changes> (дата звернення: 18.04.2021).
31. Statistics on Non-Domiciled Taxpayers in the UK 2007-08 to 2018-19 // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. 2020. URL: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/904443/Statistical\\_commentary\\_on\\_non-domiciled\\_UK\\_taxpayers.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/904443/Statistical_commentary_on_non-domiciled_UK_taxpayers.pdf) (дата звернення: 18.04.2021).
32. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD: [Веб-сайт]. URL: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model->

- tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\_mtc\_cond-2017-en (дата звернення: 06.03.2021).
33. Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства: 1306-XII // <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1306-12/ed19910701#Text>.
34. Декрет Кабінету Міністрів України // Про прибутковий податок з громадян: [Веб-сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92/ed19921226#Text> (дата звернення: 02.07.2021).
35. Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб": від 22.05.2003 р. N 889-IV. Київ: Верховна Рада України.
36. Маринчак Є.С. «Фінансово-правовий зв'язок фізичної особи з державою»: монографія / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. - Київ : [б. в.], 2019. - 344 с. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r\\_81/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=VFEIR&P21DBN=VFEIR&Z21ID=&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=DOC%20FREP0001115%20PDF](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=VFEIR&P21DBN=VFEIR&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=DOC%20FREP0001115%20PDF) (дата звернення: 21.02.2021).
37. Н. Білова. Іноземці в Україні: порядок оподаткування доходів по-новому // Податки та бухгалтерський облік. 2003. № 85. С. 10.
38. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD: [Веб-сайт]. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en) (дата звернення: 06.03.2021).
39. Treaty between France and UK – French Administrative Supreme Court rules on "permanent home" tie- breaker rule // IBFD: [Веб-сайт]. URL: <https://research.ibfd.org/> (дата звернення: 06.05.2021).
40. Supreme Court Decision 2018Du60847 Decided March 14, 2019 // Supreme Court of Korea: [Веб-сайт]. 2019. URL: [https://library.scourt.go.kr/SCLIB\\_data/decision/eng16\\_texation\\_5\\_2018Du60847.pdf](https://library.scourt.go.kr/SCLIB_data/decision/eng16_texation_5_2018Du60847.pdf) (дата звернення: 05.05.2021).

- 41.ATO Interpretative Decision ID 2012/93 // Australian Taxation Office:  
[Веб-сайт]. 2012. URL:  
<https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=AID/AID201293/00001&PiT=99991231235958> (дата звернення: 05.05.2021).
- 42.DENIS O'BRIEN v. JOHN QUIGLEY INSPECTOR OF TAXES // High Court of Ireland Decisions: [Веб-сайт]. 2013. URL:  
<http://www.bailii.org/ie/cases/IEHC/2013/H398.html> (дата звернення: 06.05.2021).
- 43.Janiszevska M. , Węgrzyn M. , Kowalski P. CRITICAL ASSESSMENT OF THE TIE-BREAKER RULE USING THE EXAMPLE OF THE DTT GERMANY–POLAND // RESEARCH PAPERS OF WROCLAW UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS. 2019., вип. 9 Т. 63. С. 47.
- 44.Tax Code of France // Government of France: [Веб-сайт]. URL:  
[https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article\\_lc/LEGIARTI000006302201/2015-04-20/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006302201/2015-04-20/) (дата звернення: 06.05.2021).
- 45.Helminen M. Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention // BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION. 2007. № 1. С. 23.
- 46.United Kingdom - The Yates (2012) Case: Centre of Vital Interests of Dual Resident of Spain and United Kingdom was in United Kingdom // IBFD: [Веб-сайт]. URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et\\_2014\\_2-3\\_uk\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et_2014_2-3_uk_1.html) (дата звернення: 06.05.2021).
- 47.Jones A. Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law / за ред. Guglielmo Maisto. IBFD, 2010. 655 с.
- 48.The Expression Centre of Vital Interests in Article 4(2) OECD Model // FieldTax: [Веб-сайт]. URL: <http://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/09/The-Expression-Centre-of-Vital-Interests-in-Article-42-OECD-Model-Convention.pdf> (дата звернення: 06.05.2021).

49. Tax Residence of Individuals in Italy: the Determination of the Notion of Centre of Vital Interests // IBFD: [Веб-сайт]. 2015. URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et\\_2015\\_08\\_it\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et_2015_08_it_1.html) (дата звернення: 06.05.2021).
50. Case N ° 436570 // Conseil D'Etat: [Веб-сайт]. URL: <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2020-07-16/436570> (дата звернення: 07.05.2021).
51. Allchin v. Her Majesty the Queen: 2000-2643(IT)G. Canada: Tax Court of Canada, 2005. 5 с.
52. CODE DES IMPOTS SUR LES REVENUS 1992 // Government of Belgium: [Веб-сайт]. URL: [https://socialsciences.exeter.ac.uk/media/universityofexeter/collegeofsocialsciencesandinternationalstudies/politics/research/statorg/belgium/Tax\\_Law.pdf](https://socialsciences.exeter.ac.uk/media/universityofexeter/collegeofsocialsciencesandinternationalstudies/politics/research/statorg/belgium/Tax_Law.pdf) (дата звернення: 06.05.2021).
53. Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares // Associação Portuguesa de Famílias Numerosas: [Веб-сайт]. URL: [https://www.apfn.com.pt/documentos/CIRS\\_01\\_2015.pdf](https://www.apfn.com.pt/documentos/CIRS_01_2015.pdf) (дата звернення: 03.05.2021).
54. Consolidated text of 22/12/1986 n. 917 - // Dipartimento delle Finanze: [Веб-сайт]. URL: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id={31D694E8-4398-4030-873B-FEAF5A6647F9}&codiceOrdinamento=2000002000000000&articolo=Articolo%202> (дата звернення: 06.05.2021).
55. Section - 6, Income-tax Act, 1961-2020 // India Income Tax Department: [Веб-сайт]. URL: <https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx> (дата звернення: 06.05.2021).
56. Commissioner of Internal Revenue v. Newman, 159 F. 2d 848 - Circuit Court of Appeals, 2nd Circuit 1947 // Google Scholar Cases: [Веб-сайт].

URL:

[https://scholar.google.com/scholar\\_case?case=6284821606579578514](https://scholar.google.com/scholar_case?case=6284821606579578514)

(дата звернення: 14.03.2021).

57. RULES GOVERNING TAX RESIDENCE // OECD Official Website:

[Веб-сайт]. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/> (дата звернення: 21.03.2021).

58. Convention Between the Government of Canada and the Government of the Republic of Ecuador for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income // Government of Canada: [Веб-сайт]. 2001. URL: <https://www.treaty-accord.gc.ca/text-texte.aspx?id=104278&Lang=eng> (дата звернення: 07.05.2021).

59. Kirsch M. S. Taxing Citizens in a Global Economy // N.Y.U.L. 2007. № 82. с. 443.

60. THE EXIT TAX: A MOVE IN THE RIGHT DIRECTION // William & Mary Business Law Review. 2012., вип. 2 Т. 3. с. 341.

61. COOK v. TAIT, Collector of Internal Revenue // US Supreme Court: [Веб-сайт]. 1924. URL: <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/265/47> (дата звернення: 21.03.2021).

62. Determining Alien Tax Status // US Internal Revenue Service: [Веб-сайт]. URL: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/determining-alien-tax-status> (дата звернення: 21.03.2021).

63. RULES GOVERNING TAX RESIDENCE // OECD Official Website: [Веб-сайт]. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/> (дата звернення: 21.03.2021).

64. Charles H. Gustafson, The Role of International Law and Practice in Addressing International Tax Issues in the Global Era, 56 Vill. L. Rev. 475 (2011).

65. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень // Верховна Рада України: [Веб-сайт]. 1994. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840\\_576#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576#Text) (дата звернення: 10.04.2021).
66. UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION // US Internal Revenue Service: [Веб-сайт]. 2016. URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf> (дата звернення: 10.04.2021).
67. Tax Guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad // Department of the Treasury - Internal Revenue Service: [Веб-сайт]. 2020. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p54.pdf> (дата звернення: 10.04.2021).
68. 26 U.S. Code § 911 - Citizens or residents of the United States living abroad // Internal Revenue Code: [Веб-сайт]. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/911> (дата звернення: 10.04.2021).
69. In Praise Of Eduardo Saverin's Tax Avoidance // Forbes: [Веб-сайт]. 2012. URL: <https://www.forbes.com/sites/merrillmatthews/2012/05/23/in-praise-of-eduardo-saverins-tax-avoidance/?sh=210d89654127> (дата звернення: 28.03.2021).
70. So How Much Did He Really Save? // The Wall Street Journal: [Веб-сайт]. 2012. URL: <https://www.wsj.com/articles/SB10001424052702303360504577410571011995562> (дата звернення: 28.03.2021).
71. THE EXIT TAX: A MOVE IN THE RIGHT DIRECTION // William & Mary Business Law Review. 2012., вип. 2 Т. 3. с. 341.
72. The Observer // Schumer Goes After Facebook Founder For 'Disowning USA': [Веб-сайт]. 2012. URL: <https://observer.com/2012/05/schumer->

- goes-after-facebook-founder-for-disowning-usa/ (дата звернення: 28.03.2021).
- 73.S.3205 - Ex-PATRIOT Act // US Congress: [Веб-сайт]. 2012. URL: <https://www.congress.gov/bill/112th-congress/senate-bill/3205?r=98&s=1> (дата звернення: 28.03.2021).
- 74.26 U.S. Code § 877A - Tax responsibilities of expatriation // Internal Revenue Code: [Веб-сайт]. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/877A> (дата звернення: 18.04.2021).
- 75.Withholding on Specific Income // Internal Revenue Service: [Веб-сайт]. URL: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/withholding-on-specific-income> (дата звернення: 18.04.2021).
- 76.Quarterly Publication of Individuals, Who Have Chosen To Expatriate, as Required by Section 6039G // Federal Register of the United States: [Веб-сайт]. URL: <https://www.federalregister.gov/documents/2021/02/04/2021-02337/quarterly-publication-of-individuals-who-have-chosen-to-expatriate-as-required-by-section-6039g> (дата звернення: 03.04.2021).
- 77.Inadmissibility of Tax-Based Citizenship Renunciants // Fiscal Year 2015 Report to Congress. Homeland Security, 2015. с. 9.
- 78.Cornell Law School // 26 U.S. Code CHAPTER 4—TAXES TO ENFORCE REPORTING ON CERTAIN FOREIGN ACCOUNTS: [Веб-сайт]. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-A/chapter-4> (дата звернення: 03.04.2021).
- 79.“But the Americans Made Me Do It!”: How United States v. UBS Makes the Case for Executive Exhaustion // Emory Law: [Веб-сайт]. URL: <https://law.emory.edu/eilr/content/volume-25/issue-1/comments/americans-united-states-ubs-exhaustion.html> (дата звернення: 03.04.2021).
- 80.UBS, U.S. settle tax evasion case // Reuters: [Веб-сайт]. 2009. URL: <https://www.reuters.com/article/us-ubs-tax-idUSTRE57B2CF20090812> (дата звернення: 03.04.2021).

81. FATCA AGREEMENTS AND UNDERSTANDINGS IN EFFECT BY JURISDICTION // US Treasury: [Веб-сайт]. URL: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act> (дата звернення: 03.04.2021).
82. Israel: Supreme Court Rejects Challenge to Constitutionality of FATCA's Implementation // Library of Congress: [Веб-сайт]. 2018. URL: <https://www.loc.gov/law/foreign-news/article/israel-supreme-court-rejects-challenge-to-constitutionality-of-fatcas-implementation/> (дата звернення: 04.04.2021).
83. Supreme Court ruling on data transfer from UK to U.S. seen to boost UK FATCA legal challenge // American Expat Financial News Journal: [Веб-сайт]. 2020. URL: <https://americanexpatfinance.com/news/item/402-ruling-on-data-transfer-seen-to-boost-fatca-legal-challenge> (дата звернення: 04.04.2021).
84. Report of Foreign Bank and Financial Accounts (FBAR) // US Internal Revenue Service: [Веб-сайт]. URL: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/report-of-foreign-bank-and-financial-accounts-fbar> (дата звернення: 04.04.2021).
85. Mason R. CITIZENSHIP TAXATION // SOUTHERN CALIFORNIA LAW REVIEW. Т. 89. С. 169.
86. Crawford v. United States Department of Treasury, No. 16-3539 (6th Cir. 2017) // Justia US Law: [Веб-сайт]. 2017. URL: <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/ca6/16-3539/16-3539-2017-08-18.html> (дата звернення: 04.04.2021).
87. Податковий кодекс України Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI // Верховна Рада України: [Веб-сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 06.05.2021).
88. Статья 207. Налогоплательщики // Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 17.02.2021):

[Веб-сайт]. URL:

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/c0d77f0e201172d5cd9978bf9dfa1ecd2ba4cf60/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/c0d77f0e201172d5cd9978bf9dfa1ecd2ba4cf60/) (дата звернення: 06.03.2021).

89.Статья 217. Резиденты // Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 26.02.2021 г.): [Веб-сайт]. URL:

[https://online.zakon.kz/document/?doc\\_id=36148637#pos=5790;-54](https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637#pos=5790;-54) (дата звернення: 06.03.2021).

90.Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD: [Веб-сайт]. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en) (дата звернення: 06.03.2021).

91.Shulman v. Kolomoisky and Bogolyubov : Case No: HC-2017-001383 // Shulman v. Kolomoisky and Bogolyubov . London: THE HIGH COURT OF JUSTICE, 2017. 27 с.

92.JSC BTA Bank (Respondent) v Khrapunov (Appellant): UKSC 2017/0043. London: The Supreme Court, 2017. 22 с.

93.Yoon v. Her Majesty the Queen: 2004-175(IT)G. Canada: Tax Court of Canada, 2005. 4 с.

94.Allchin v. Her Majesty the Queen: 2000-2643(IT)G. Canada: Tax Court of Canada, 2005. 5 с.

95.Про підтвердження статусу податкового резидента України ДПА України; Наказ від 12.04.2002 № 173 // ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ: [Веб-сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0399-02#Text> (дата звернення: 06.05.2021).

96.Постанова від 23.01.2019 по справі № 536/1039/17, Велика палата Верховного Суду України

- 97.Рішення від 21.05.2019 по справі № 344/768/19, Івано-Франківський міський суд Івано-Франківської області
- 98.Рішення від 17.08.2020 по справі 757/28600/20-ц, Печерський районний суд м. Києва
- 99.Рішення від 19.12.2016 № 757/15441/16-ц, Печерський районний суд м. Києва
100. Постанова від 24.02.2020 по справі № 802/1170/16-а, Касаційний адміністративний суд Верховного Суду
101. Rethinking Article 15 of the OECD Model in Light of Digitalization // Kluwer International Tax Blog: [Веб-сайт]. Svetislav V. Kostić, 2019. URL: <http://kluwertaxblog.com/2019/06/03/rethinking-article-15-of-the-oecd-model-in-light-of-digitalization/> (дата звернення: 07.03.2021).
102. Про системність принципів у податковому праві України / О. І. Баїк // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Юридичні науки. - 2016. - № 845. - С. 12-19. - URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn\\_2016\\_845\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2016_845_4)
103. Kingson C. Taxing the Future // The Tillinghast Lectures: A Decade of International Tax Law Proposals. NYU School of Law, 2007. Т. 1. С. 23.
104. Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce // US Treasury: [Веб-сайт]. 1996null. URL: <https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf> (дата звернення: 06.05.2021).
105. BEPS Project Explanatory Statement. OECD. – 2015. – URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/beps-project-explanatory-statement\\_9789264263437-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/beps-project-explanatory-statement_9789264263437-en).
106. Hey J. “Taxation Where Value is Created” and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative / Johanna Hey. // Bulletin for International Taxation. – 2018. – С. 203.
107. OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis // OECD: [Веб-сайт]. URL:

- <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (дата звернення: 21.02.2021).
108. Residence: The SRT: Annex D: International tax clarifications due to coronavirus (COVID 19) - Q&A // HMRC: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm13410> (дата звернення: 27.02.2021).
109. Residence: The Statutory Residence Test (SRT): Main contents: Coronavirus(COVID-19) // HMRC: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm11005> (дата звернення: 27.02.2021).
110. COVID-19 Tax residency // New Zealand Inland Revenue: [Веб-сайт]. URL: <https://www.ird.govt.nz/covid-19/international/tax-residency> (дата звернення: 07.03.2021).
111. The Cyprus Tax Authority issued Implementing Directive No. 07/2021 extending the application of the provisions of Implementing Directive No. 04/2020 // PWC Tax Insights: [Веб-сайт]. URL: <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/directtu-n1-2021.pdf> (дата звернення: 07.03.2021).
112. OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis // OECD: [Веб-сайт]. URL: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (дата звернення: 21.02.2021).
113. Germany, France and Belgium cross-border personal tax measures during the COVID-19 crisis: further extensions confirmed // Deloitte: [Веб-сайт]. URL: <https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/germany-france-belgium-cross-border-personal-tax-measures-covid-19-crisis.html> (дата звернення: 04.05.2021).

114. Signature of an amicable agreement between the authorities of Luxembourg and Belgium specifying the tax treatment of cross-border workers in the context of the Covid-19 crisis // Government of Luxemburg: [Веб-сайт]. URL: <https://impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2020/nl19052020.html> (дата звернення: 04.05.2021).
115. Індивідуальна податкова консультація від 02.08.2018 р. N 3398/A/99-99-13-01-03-14/ІПК. Державна фіскальна служба України, 2018.
116. Про можливість визначити себе резидентом України: Лист №12299/6/17-0716 від 18.11.2010. ДПА України, 2010.
117. Відповідь на питання "Чи може будь-який платник – ЮО, ФОП, ФО отримати довідку-підтвердження статусу податкового резидента України в контролюючому органі за місцезнаходженням/місцем проживання (у тому числі за власним бажанням), який порядок її видачі платнику податків та протягом якого терміну її потрібно поновлювати?" // Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс: [Веб-сайт]. 2021. URL: <http://zir.sfs.gov.ua/> (дата звернення: 02.05.2021).
118. «Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи», наказ від 02.10.2015 № 859. Київ: Мінфін України.
119. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD: [Веб-сайт]. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en) (дата звернення: 06.03.2021).
120. Romania: Romanian individual tax residency position // International Tax Review: [Веб-сайт]. URL:

- <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7nhsb67chrb/romania-romanian-individual-tax-residency-position> (дата звернення: 03.05.2021).
121. Portugal - Information on residency for tax purposes // The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): [Веб-сайт]. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Portugal-Tax%20Residency.pdf> (дата звернення: 03.05.2021).
  122. Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares // Associação Portuguesa de Famílias Numerosas: [Веб-сайт]. URL: [https://www.apfn.com.pt/documentos/CIRS\\_01\\_2015.pdf](https://www.apfn.com.pt/documentos/CIRS_01_2015.pdf) (дата звернення: 03.05.2021).
  123. Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)) // Government of Canada: [Веб-сайт]. URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/section-250.html?wbdisable=true> (дата звернення: 03.05.2021).
  124. Leaving Canada (emigrants) // Government of Canada: [Веб-сайт]. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/individuals-leaving-entering-canada-non-residents/leaving-canada-emigrants.html> (дата звернення: 03.05.2021).
  125. Income Tax and Benefit Return // Government of Canada: [Веб-сайт]. 2020. URL: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/5011-r/5011-r-20e.pdf> (дата звернення: 03.05.2021).
  126. RDRM12000 - Residence: The SRT: Split year treatment // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm12000> (дата звернення: 03.05.2021).
  127. Leaving Canada (emigrants) // Government of Canada: [Веб-сайт]. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/individuals-leaving-entering-canada-non-residents/leaving-canada-emigrants.html> (дата звернення: 03.05.2021).

128. Tax Computation of Salaries Tax and Personal Assessment // Government of HK: [Веб-сайт]. URL: [https://www.gov.hk/en/residents/taxes/etax/services/tax\\_computation.htm](https://www.gov.hk/en/residents/taxes/etax/services/tax_computation.htm) (дата звернення: 03.05.2021).
129. Individual income tax return - IR3 // Inland Revenue of New Zealand: [Веб-сайт]. URL: <https://www.ird.govt.nz/income-tax/income-tax-for-individuals/what-happens-at-the-end-of-the-tax-year> (дата звернення: 03.05.2021).
130. Check your Income Tax for the current year // Her Majesty Revenue and Customs: [Веб-сайт]. URL: <https://www.gov.uk/check-income-tax-current-year> (дата звернення: 03.05.2021).
131. Kemmeren E. RETHINKING OF MODELS // Principle of Origin in Tax Conventions. Tilburg, 2001. С. 636.
132. Приймак А. М. Принцип правової визначеності: поняття та окремі аспекти. Наук. записки нац. ун-ту «Києво-Могилянська академія». Київ, 2010. Т. 103: Юридичні науки. С. 53-55.
133. Загальна теорія права: Підручник / За заг. ред. М.І. Козюбри. – К.:Ваіте, 2015. – 392 с.
134. The Era of Bank Secrecy is Over: THE G20/OECD PROCESS IS DELIVERING RESULTS // Organisation for Economic Co-operation and Development: [Веб-сайт]. 2011. URL: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48996146.pdf> (дата звернення: 04.04.2021).
135. BEPS // Міністерство фінансів України: [Веб-сайт]. URL: <https://mof.gov.ua/uk/beps-440> (дата звернення: 04.04.2021).
136. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому [...] Закон України від 16.01.2020 № 466-IX // Верховна Рада України: [Веб-сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 04.04.2021).