

4. Про захист економічної конкуренції. Закон України. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 12. Ст.64.
5. Гончарук Т.І. Конкуренція: сучасна економічна характеристика та особливості. *Актуальні проблеми економіки*. 2004. № 2. С. 130-146.
6. Господарський кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. №№ 18, 19-20, 21-22. Ст. 144.
7. Сучасна правова енциклопедія / О.В. Зайчук, О.Д. Крупчан, В.С. Ковальський та ін. ; за заг. ред. О.В. Зайчука. Київ. Юрінком Інтер, 2015. 408 с.
8. В Україні монополізовано 42% ринків – голова АМКУ. 2015. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2015/07/13/550443/>
9. Господарський процесуальний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 6. Ст. 56.

УДК 347.73

НИКІТИН В. В.

КРИТЕРІЇ РЕЗИДЕНТСТВА Й ТЕРИТОРІАЛЬНОСТІ ПРИ РЕГУЛЮВАННІ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

У статті, спираючись на аналіз наукових поглядів вчених та норм чинного законодавства, розкрито критерії резидентства й територіальності при регулюванні подвійного оподаткування в Україні. Доведено, що поняття податкове резидентство України стосовно фізичної особи – це усталений економіко-правовий зв'язок між платником податків і державою, що впливає з територіальної причетності особи до держави, її економічних інтересів, тісних особистих зв'язків, громадянства й реалізується в податкових правовідносинах з приводу об'єкта оподаткування з метою деталізації її податкового обов'язку як платника податків.

Ключові слова: критерії, резидентство, територіальність, регулювання, подвійне оподаткування.

В статье, опираясь на анализ научных взглядов ученых и норм действующего законодательства, раскрыты критерии резидентства и территориальности при регулировании двойного налогообложения в Украине. Доказано, что понятие налоговое резидентство Украины относительно физического лица – это устоявшаяся экономико-правовая связь между налогоплательщиком и государством, которая следует из территориальной причастности лица к государству, его экономических интересов, тесных личных связей, гражданства и реализуется в налоговых правоотношениях по поводу объекта налогообложения с целью детализации ее налогового долга как налогоплательщика.

Ключевые слова: критерии, резидентство, территориальность, регулирование, двойное налогообложение.

The article, based on the analysis of scientific views of scientists and the norms of current legislation, reveals the criteria of residency and territoriality in the regulation of double taxation in Ukraine. It is proved that the concept of tax residency of Ukraine in relation to an individual is an established economic and legal relationship between the taxpayer and the state, arising from the territorial involvement of the person in the state, its economic interests, close personal ties, citizenship and implemented in tax relations concerning the object of taxation in order to detail its tax liability as a taxpayer.

Key words: criteria, residency, territoriality, regulation, double taxation.

Постановка проблеми. У результаті подвійного оподаткування виникають ситуації, коли особи, які знаходяться в рівному становищі й отримали однаковий оподатковуваний дохід, сплачують податок фактично за різними ставками: організації, які зазнали подвійного оподаткування, сплачують податок у подвійному (або більшому) розмірі. Отже, цей вид оподаткування суперечить сутності принципу справедливості. У сучасній науці фінансового права цей принцип має 2 аспекти – справедливість по горизонталі і справедливість по вертикалі. Варто відмітити, що подвійне оподаткування є явищем властивим як на міжнародному, так і національному рівні. А тому важливо виробити однозначний підхід у правовому регулюванні податкового резидентства й законодавчому закріпленні відповідного терміна з урахуванням специфіки цього виду резидентства стосовно спрямованості деталізації податкового обов'язку платника податків на зменшення податкового навантаження порівняно з національним режимом оподаткування податкових резидентів у результаті застосування пільг, передбачених міжнародними угодами [1].

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

Саме тому **метою статті** є: розкрити проблему визначення критеріїв резидентства й територіальності при регулюванні подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу. У процесі поглибленого дослідження питання щодо правової регламентації взаємопов'язаних осіб, важливо звернути особливу увагу на певні інституціональні особливості цієї конструкції. Відмітимо, що поняття «взаємозалежні (або взаємопов'язані) особи» законодавцем запроваджено виключно з метою оподаткування. В Україні головною обставиною, за наявності якої особи належать до цієї категорії, є специфічні відносини між ними, що характеризуються значною вірогідністю здійснення впливу на об'єкти оподаткування або на економічні результати своєї діяльності. Це й зумовило потребу запровадження більш щільного контролю з боку контролюючих органів за діяльністю вказаної категорії осіб. Первісно поняття «взаємопов'язані особи» фактично мала на меті надати додаткових важелів уповноваженим контролюючим органам для ефективного виконання покладених на них функціональних обов'язків у процесі контролю господарської діяльності цих осіб, цін на товари або послуги, що надаються ними. Такий контроль вважасмо надзвичайно важливим, адже за попередньою домовленістю можлива змова юридичних осіб, спрямована на ухилення від оподаткування. Наприклад, взаємне значне зниження цін на товари й послуги з обох сторін може призвести до відчутного зменшення податкових надходжень від цих операцій. До того ж, подібна домовленість може застосовуватися також і для ліквідації конкурентів на ринку.

Українське податкове законодавство трактує поняття «пов'язані особи» за допомогою закріплення вичерпного переліку ознак таких суб'єктів, тобто підхід у цьому випадку є формальним, тому що не визначається загального, родового поняття. Пов'язаними вважаються юридичні особи, які володіють певним набором ознак або мають хоча б одну з них. Із кола юридичних осіб пов'язаною є особа, яка (а) здійснює контроль над платником податку, (б) контролюється ним, або (в) перебуває під загальним контролем разом з таким платником податку.

Для фізичних осіб критерій пов'язаності визначається по-іншому. Пов'язаною вважається фізична особа і члени її родини, які здійснюють контроль над платником податку. Членами її родини вважаються дружина або чоловік фізичної особи, прямі родичі (діти або батьки як цієї особи, так і її дружини або чоловіка), а також чоловік (дружина) будь-якого прямого родича цієї особи або його дружини (чоловіка).

Важливо відзначити, що законодавець не обмежився виокремленням взаємозалежних осіб тільки з числа підвладних суб'єктів, а навів також ознаки посадовців, які пов'язані із платниками. Отже, до категорії «взаємозалежні особи» належать і посадові особи платника податку, уповноважені здійснювати від його імені юридичні дії, спрямовані на встановлення, зміну або припинення правових відносин, а також члени їх родин [2, ч. 26, ст. 1].

Згідно з чинним законодавством України членами родини фізичної особи першого ступеня споріднення вважаються його батьки й батьки його дружини або чоловіка, його дружина або чоловік, діти як такої фізичної особи, так і його дружини або чоловіка, в тому числі всиновлені нею діти. Інші члени родини фізичної особи мають другий ступінь споріднення. З метою опо-

даткування під членами родини фізичної особи варто розуміти його дружину або чоловіка, дітей як фізичної особи, так і його дружин або чоловіка (у тому числі всиновлених), батьків, бабку або діда як фізичної особи, так і його дружин або чоловіка, онуків як фізичної особи, так і його дружин або чоловіка, інших утриманців такої фізичної особи та його опікунів, визнаних такими відповідно до закону [3, п. 4, п. 20, ст. 1].

Інший підхід до визначення категорії «пов'язані особи» має російський законодавець, застосовуючи при цьому іншу дефініцію – не «пов'язані особи» [2, ч. 26, ст. 1] (як в українському законодавстві), а «взаємозалежні особи» [4, ст. 20; 5, ст. 18]. З нашого погляду, це розходження стосується тільки термінології, але ніяк не змісту цих понять, якими, по суті, регулюються однакові відносини у сфері оподаткування. У такому разі російський законодавець також іде від закріплення узагальненого родового поняття. З метою оподаткування взаємозалежними визнаються фізичні особи й організації, відносини між якими можуть вплинути на умови або економічні результати їх діяльності або діяльності осіб – їх представників [4, ст. 20].

У чинному податковому законодавстві України питання визначення статусу резиденства юридичної особи врегульовано пунктами 14.1.122 і 14.1.213 ст. 14 ПК України [6]. За зазначеним п. 14.1.213 резидентами вважаються юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені відповідно до вітчизняного законодавства з місцезнаходженням як на території України, так і за її межами. До цієї категорії віднесені також дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет. За вказаної статті п. 14.1.122 цього Кодексу нерезидентами вважаються: (а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; (б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні.

Особливості визначення статусу резидента й нерезидента для юридичної особи і спеціфіку звільнення податковою юрисдикцією України оподаткування доходів з джерелом походження з України містять чинні міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування [7] і ст. 103 ПК України, яка встановлює порядок застосування вказаних правочинів. Окрім того, статус податкових резидентів України для застосування ними міжнародних договорів останньої про уникнення подвійного оподаткування щодо доходів, які ними отримані за межами України, підтверджується Наказом ДПА України від 12 квітня 2002 р. за № 173 [8]. Указаним актом визначено форму довідки-підтвердження статусу податкового резидента України й передбачено її видачу державною податковою інспекцією за місцезнаходженням юридичної особи протягом 10-ти робочих днів з моменту подання нею письмового звернення.

Серед особливостей, існуючих у практиці визначення резидентського статусу юридичних осіб в Україні варто відзначити наведені нижче.

За п. 103.4 ст. 103 ПК України [6] підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом особі, яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором.

Свідоцтва про реєстрацію на території іноземних держав (сертифікати про інкорпорацію), виписки з торгових реєстрів тощо не можуть розглядатися як документи, що підтверджують для податкових цілей постійне місцезнаходження організації в іноземній державі. Це пов'язано з тим, що постійне місце перебування організації на території останньої може визначатися на підставі різних критеріїв, наприклад, державної реєстрації й місцезнаходження органу управління, місця здійснення основної діяльності або на підставі інших аналогічних критеріїв. Іноземна компанія, створена (зареєстрована) в іноземній державі, може не бути її резидентом, що тягне за собою неможливість застосовувати до неї положення міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування.

Постійне місцезнаходження компанії-нерезидента повинно підтверджуватися виключно компетентним (уповноваженим нею) органом, зазначеним у відповідному міжнародному договорі. При цьому довідка-підтвердження має бути належним чином легалізована й перекладена на українську мову. Із цього приводу ДПА України видала низку роз'яснень, що стосуються: (а) форми довідки, яка може підтверджувати статус нерезидента; (б) компетентного органу чи посадової особи, які мають право видавати таку довідку; (в) правил щодо легалізації цього правового документа. Є сенс розглянути наведені далі приклади. У Листі ДПА «Про підтвер-

дження резиденства КНР» (від 31 березня 2009 р. № 6696/7/12–0117) [9] наводиться зразок довідки податкового резидента Китаю, а в Листі ДПА «Про довідку податкового резидента ОАЕ» (від 26 травня 2009 р. № 10837/7/12–0117) [10] констатовано, що в цій країні немає спеціальної форми таких довідок, і наведено загальні вимоги до їх видачі й визначено перелік посадових осіб, які мають право підпису довідок податкового резидента ОАЕ. Листом ДПА «Про дію Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів» (від 17 травня 2004 р. № 8780/7/12–0117) [11] підтверджено, що відповідно до Гаазької конвенції, яка набула чинності 22 грудня 2003 р., скасовано вимогу легалізації іноземних офіційних документів з метою застосування п. 4 Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування [12] (він діяв до прийняття ПК України). За положеннями Конвенції довідки про статус податкового резидента за формою згідно із законодавством країн, з якими укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, звільняються від консульської легалізації як формальної процедури, що вимагає обов'язкового посвідчення документів компетентних органів цих країн в консульській установі України. Єдиною формальною вимогою, що повинна мати місце при застосуванні цього міжнародно-правового акта, є проставлення компетентним органом держави – учасниці цієї Конвенції апостиля („*Apostille*”). Також у вказаному Листі ДПА наводиться перелік держав, у відносинах з якими для України діятиме описане правило Гаазької конвенції.

Визначення резидентського статусу юридичних осіб полягає у кваліфікації обставин, що вказують на зв'язок між ступенем присутності платника податку в країні й отриманими в результаті цього прибутком чи доходом. Чітка регламентація критеріїв резиденства юридичної особи дає державі можливість досягти важливих завдань: по-перше, збільшити податкові надходження до бюджету; по-друге, сприяти власним резидентам у здійсненні інвестиційної діяльності за кордоном. Основною проблемою, яка існує при встановленні резидентського статусу, є встановлення в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування його критеріїв, частина з яких (як-то «місцезнаходження керівного органу», «місце корпоратизації», «місце розміщення фактичного керівного органу» не визначено ні в самих текстах конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, ні в чинному законодавстві України. Саме тому одним із пріоритетних напрямків розвитку вітчизняного законодавства в досліджуваній царині повинен стати детальний опис кваліфікуючих ознак, на підставі яких встановлюється статус резидента [13, с. 120–122].

Підпунктом 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України встановлено критерії резиденства фізичної особи, які загалом відтворюють норми договорів про уникнення подвійного оподаткування. Так, 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. Якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити або якщо фізична особа не має місця постійного проживання в жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду й день від'їзду) протягом періоду (або періодів) податкового року [6].

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи шляхом використання попередніх положень цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України. Якщо всупереч закону фізична особа – громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування податком вона вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, що передбачено цим Кодексом або нормами міжнародних угод України.

Якщо фізична особа є особою без громадянства і на неї не поширюються наведені правила визначення резидентського статусу, її статус визначається згідно з нормами міжнародного права, тобто відповідно до укладених міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. При цьому достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне встановлення нею свого основного місця проживання на території України або її реєстрація як особи само зайнятої [13, с. 132–133].

А ось критерій (принцип) територіальності, навпаки, встановлює, що оподаткуванню в конкретній країні підлягають лише доходи, які отримуються на її території. Відповідно, будь-

які доходи, що отримуються або вилучаються за кордоном, звільняються від податків у цій країні [14, с. 46–49].

Стосовно першого критерію береться до уваги тільки характер перебування (проживання) платника податку на території своєї країни. Другий пояснюється суто на національною приналежністю джерела доходу. Усі сучасні угоди, як правило, ґрунтуються на понятті «резидент», що охоплює всіх юридичних і фізичних осіб, на яких одна чи обидві Договірні держави поширюють режим необмеженої податкової відповідальності.

Стягнення податків із джерела з доходів, що переводяться за кордон, розглядається як один з найефективніших заходів: (а) податкового контролю – як засобу попередження ухилення від сплати податку; (б) валютного контролю – над доходами на капітал, що переводиться за кордон, і над станом платіжного балансу; (в) контролю над ввезенням технологій, що відповідають вимогам країни [15, с. 106].

Висновок. Таким чином, поняття «податкове резидентство України» стосовно фізичної особи можна охарактеризувати як усталений економіко-правовий зв'язок між платником податків і державою, що випливає з територіальної причетності особи до держави, її економічних інтересів, тісних особистих зв'язків, громадянства й реалізується в податкових правовідносинах з приводу об'єкта оподаткування з метою деталізації її податкового обов'язку як платника податків. Критерії податкового резидентства є засобами виявлення такого зв'язку в механізмі його встановлення, передбаченому національним законодавством держави. Критерій (принцип) резидентства передбачає, що всі резиденти країни підлягають у ній оподаткуванню стосовно абсолютно всіх своїх доходів – тих, що отримуються як на території цієї країни, так і за її межами (так звана необмежена податкова відповідальність), а нерезиденти оподатковуються тільки стосовно доходів, що отримуються із джерел у цій країні (обмежена податкова відповідальність). Тоді як критерій (принцип) територіальності, навпаки, означає, що оподаткуванню в країні підлягають лише доходи, отримувані на її території; відповідно, будь-які доходи, одержані чи вилучені за кордоном, звільняються у цій країні від податків.

Список використаних джерел:

1. Максак О. І. Правове регулювання резидентства фізичних осіб з метою уникнення подвійного оподаткування. *Проблеми законності*. Харків, 2006. Вип. 77. С. 83–88.
2. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р., в ред. Закону України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 27. Ст. 181. Втрата чинності.
3. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 37. Ст. 308. Втрата чинності.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации : по состоянию 17 апр. 2006 г. : офиц. текст : ч. 1 и 2. Москва : Омега-Л, 2006. 672 с.
5. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики : от 28.11.2003 г. Баку : Бюл. бизнес-мена, 2003. 531 с.
6. Податковий кодекс України : [від 02.12.2010 р. № 2755-VI] : станом на 17 січ. 2020 р. : відповідає офиц. тексту. Харків : Право, 2020. 844 с.
7. Щодо міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування : лист Держ. податк. адмін. України від 13.01.2009 р. № 405/7/12-0117. *Міжнародні угоди і оподаткування*. Київ, 2009. С. 1224.
8. Про підтвердження статусу податкового резидента України : наказ Держ. податк. адмін. України від 12.04.2002 р. № 173. *Офіційний вісник України*. 2002. № 18. Ст. 951.
9. Про підтвердження резидентства КНР : лист Держ. податк. адмін. України від 31.03.2009 р. № 6696/7/12-0117. *Міжнародні угоди і оподаткування*. Київ, 2009. С. 1222.
10. Про довідку податкового резидента ОАЕ : лист Держ. податк. адмін. України від 26.05.2009 р. № 10837/7/12-0117. *Міжнародні угоди і оподаткування*. Київ, 2009. С. 1221.
11. Про дію Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів : лист Держ. податк. адмін. України від 17.05.2004 р. № 8780/7/12-0117. *Міжнародні угоди і оподаткування*. Київ, 2009. С. 1180–1183.
12. Порядок звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування : затв. постановою Каб. Міністрів України від 06.05.2001 р. № 470. *Офіційний вісник України*. 2001. № 20. Ст. 862. Втрата чинності.

13. Демянчук Ю. Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Акад. праці і соц. відносин Федерації профспілок України. Київ, 2011. 213 с.

14. Сутырин С. Ф., Погорлецкий А. И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. Санкт-Петербург : Полиус, 1998. 577 с.

15. Петраш І. Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11 / Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів, 2003. 190 с.

УДК 342.951:631.95(477)

НОВАК Н. П.

ЗАПРОВАДЖЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА І ОБІГУ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ В УКРАЇНІ

В статті розкриті чинники запровадження європейського досвіду адміністративно – правового забезпечення виробництва і обігу органічної продукції в Україні. Доведено, що з урахуванням європейського досвіду, вітчизняні правотворчі органи прийняли широкий перелік нормативно-правових актів щодо вимог виробництва, сертифікації, маркування, переробки та обігу органічної продукції в Україні. Зроблено висновок що система цих актів вимагає не тільки систематизації, але кодифікації.

Ключові слова: адміністративно-правове забезпечення, Європейський досвід, обіг, органічна продукція, Регламент ЄС, Стандарти ЄС.

В статье раскрыты факторы введение европейского опыта административно-правового обеспечения производства и оборота органической продукции в Украине. Доказано, что с учетом европейского опыта, отечественные правотворческие органы приняли широкий перечень нормативно-правовых актов относительно требований производства, сертификации, маркировки, переработки и обращения органической продукции в Украине. Сделан вывод что система этих актов требует не только систематизации, но кодификации.

Ключевые слова: административно-правовое обеспечение, Европейский опыт, оборот, органическая продукция, регламент ЕС, стандарты ЕС.

The article reveals the factors of introduction of European experience of administrative and legal support of production and circulation of organic products in Ukraine. It is proved that taking into account the European experience, domestic law-making bodies have adopted a wide range of regulations on the requirements of production, certification, labelling, processing and circulation of organic products in Ukraine. It is concluded that the system of these acts requires not only systematization but codification.

Key words: administrative and legal support, circulation, EU Regulation, EU standards, European experience, organic products.