



Razumkov
centre

Аналітична записка

БІЖЕНЦІ І «ПОДАТКОВА ПАСТКА»: ПИТАННЯ ЗБЕРЕЖЕННЯ РЕЗИДЕНТНОСТІ УКРАЇНИ ПРИ ВИЇЗДІ ЗА КОРДОН

Ольга ПИЩУЛІНА
Провідний експерт соціальних та
гендерних програм
Центру Разумкова



Київ 2022

РЕЗЮМЕ

Через війну значна чисельність українців виїхала до Європи та отримала там тимчасовий прихисток. Також громадяни України отримують і право на працевлаштування в країнах перебування.

Наразі широкого обговорення набула проблема того, що українці, які тривалий час знаходяться в країнах ЄС, куди виїхали після вторгнення РФ, та які отримують певний дохід, отримують статус податкового резидента країни перебування. Це означає, що громадяни України мають сплачувати податки в тій країні, в якій знаходяться.

Податкове резидентство фактично означає належність певної особи до податкової системи окремої юрисдикції, тобто в якій країні необхідно сплачувати податки. Це стосується як юридичних осіб, які отримують прибуток у конкретній державі, так і звичайних громадян. При цьому слід розуміти, що статус резидента для компаній та фізичних осіб формується за різними принципами.

З питанням податкового резидентства можуть зіткнутися не тільки громадяни, які можуть вести підприємницьку діяльність, бути працевлаштованими в іноземній державі, бути зареєстрованими у країні в будь-який час протягом податкового року, або які мають нерухомість в країнах ЄС, а також і громадяни, які з початком повномасштабного нападу росії виїхали за кордон, проте отримують ті чи інші доходи в Україні.

Зміни можуть торкнутися близько 6 млн. осіб, незалежно від того, чи отримали вони статус біженця, (тимчасовий притулок), трудову візу, бізнес-візу чи посвідку на проживання.

При цьому з громадянина України, який перебуває за кордоном та продовжує працювати дистанційно, не знімають зобов'язання сплачувати податки в Україні, як податок на доходи фізичних осіб, так і єдиний соціальний внесок (який сплачує роботодавець). Таким чином громадяни України підпадають під подвійне оподаткування, що суттєвим чином знижуватиме доходи

громадян. Причому зобов'язання сплачувати податки можуть стосуватися також і тих, хто отримує будь-які грошові перекази на банківські картки, якщо не буде доведено, що з цих грошей сплачено податки.

Зазначене створює правову невизначеність:

Для громадян — створює ризики, які можуть стати основою для: звільнення українців з роботи; накладення на них штрафних санкцій; переведення розрахунків за кордон.

Для бізнесу — стимулює бізнес створювати нові юридичні особи в країні перебування (або в інших країнах ЄС), переукладати від їх імені контракти, переводити розрахунки за кордон.

Для роботодавців — необхідність для роботодавців платити в Україні ЄСВ за тих працівників, які виїхали до Європи, але працюють віддалено. Тобто подвійний податковий прес буде стосуватися не лише біженців, а й їхніх українських працедавців. Що зрозуміло, змусить компанії масово відмовлятися від послуг таких фахівців.

З метою уникнення подвійного оподаткування громадян України — біженців від війни, Уряду слід ініціювати перемовний процес з країнами ЄС з метою здійснення практичних кроків, необхідних для збереження резидентності України для українських платників податків під час війни, зокрема:

- ✓ виключити для фізичних осіб, які перебувають під тимчасовим захистом, податкову резидентність, як наслідок перебування в країні ЄС;
- ✓ виключити обов'язки сплати податків, якщо доходи особа отримує в Україні;
- ✓ виключити для українських компаній, які перемістили офіси до країн ЄС, необхідність реєстрації постійного представництва та/або окремої компанії та сплати податків в країні ЄС, якщо доходи отримуються в Україні.



БІЖЕНЦІ І «ПОДАТКОВА ПАСТКА»: ПИТАННЯ ЗБЕРЕЖЕННЯ РЕЗИДЕНТНОСТІ УКРАЇНИ ПРИ ВИЇЗДІ ЗА КОРДОН

Пріоритет Європейського Союзу — справедливе оподаткування, яке не заважало б інтересам інших юрисдикцій зі стандартними чи високими ставками податків. Одним із ключових нормативних актів у галузі імміграційної політики Європейського співтовариства, яка покликана встановити однакові умови проживання в ЄС осіб, які не є громадянами Європейського Союзу («громадян третіх країн») є *Директива про статус громадян третіх країн, які проживають на довгостроковій основі*¹. Ця Директива, як частина правової системи

міграції ЄС, дозволяє громадянам третіх країн легально та постійно проживати, працювати, навчатись у державах-учасниках ЄС» (*long-term EU resident*)².

Легальна міграція до країн-учасниць Європейського Союзу передбачена *Директивою про статус осіб, які не є громадянами ЄС, а довгостроковими резидентами*. Це законодавство дозволяє мати стабільне та безпечне право на проживання, що надає повний доступ до соціального забезпечення, роботи, освіти, що є вкрай важливим

¹ COUNCIL DIRECTIVE 2003/109/EC of 25 November 2003 concerning the status of third-country nationals who are long-term residents. — Official Journal of the European Union, 23 January 2004, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0109>.

² Long-term residents. — European Commission, https://home-affairs.ec.europa.eu/policies/migration-and-asylum/legal-migration-and-integration/long-term-residents_en. COUNCIL DIRECTIVE 2003/109/EC of 25 November 2003 concerning the status of third-country nationals who are long-term residents, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02003L0109-20110520&qid=1472219910415&from=EN>.

для інтеграції в ЄС громадян з третіх країн. Окрім того, Директива закріплює підстави та порядок набуття мігрантам статусу «довгострокового резидента», який оформлятиметься спеціальним видом на проживання («вид на проживання довгострокового резидента – ЄС»).

Наразі широкого обговорення набула проблема того, що українці, які тривалий час перебувають в країнах ЄС, куди виїхали після вторгнення РФ, та які отримують певний дохід, отримують статус податкового резидента країни перебування. Це означає, що громадяни України мають сплачувати податки в тій країні, у якій знаходяться.

Важливо розрізнити два статуси резидента: податковий (*tax residency*)³ та імміграційний (*resident for immigration*)⁴.

Податковий резидент – це фізична або юридична особа, яка за законодавством підлягає оподаткуванню на підставі свого місця проживання, постійного місця перебування або місця своєї реєстрації для юридичної особи. Статус податкового резидента не зобов'язує та не призводить до зміни громадянства.

Статус імміграційного резидента надає право проживання на території іноземної держави. Для цього необхідно мати вид на проживання (ВНП) чи постійне місце проживання (ПМП) у цій державі. Статус ВНП чи друге громадянство не робить вас автоматично податковим резидентом іноземної держави, проте ці питання вирішуються паралельно та взаємно доповнювати одне одного. Правила та процедура набуття статусу податкового резидента та виходу їх цього статусу в кожній державі регулюється окремо.

Європейське податкове законодавство сформувалося давно, проте проблему українських біженців, які отримали в країнах ЄС гуманітарний притулок, у ньому не враховано, оскільки практика такого типу біженства для Європи загалом нова.

Перебування громадян України, які рятуються від військової агресії РФ проти України в країнах ЄС, регулюється *Директивою (ЄС) про тимчасовий захист*⁵ (ДТЗ). Тимчасовий захист є винятковим заходом для надання негайного та тимчасового захисту переміщеним особам з країн, що не входять до ЄС, і тим, хто не може повернутися до своєї країни походження. Вона застосовується, коли існує ризик того, що стандартна система надання притулку не впорається з масовим припливом громадян з інших країн.

Директива про тимчасовий захист була розроблена Євросоюзом після війн на Балканах у 1990-х і на початку 2000-х років, щоб не допустити навантаження систем надання притулку⁶. Дія ДТЗ поширюється на всі держави Євросоюзу, за винятком Данії. З моменту прийняття у 2001р. цю директиву так жодного разу і не активували, доки не почалася війна росії з Україною.

Тимчасовий захист поширюється на такі категорії:

- ✓ громадяни України, які проживали на її території, станом на 24 лютого, та вимушено покинули свої будинки через вторгнення російських військ;
- ✓ люди, які мають політичний притулок в Україні;
- ✓ члени сімей перших двох категорій: чоловік чи дружина, включаючи й незаєєстровані шлюбні відносини (якщо їх визнає держава ЄС, на територію якої в'їжджають), неповнолітні діти, близькі родичі, які проживали разом та залежні від людини з перших двох категорій;
- ✓ громадяни третіх країн, які мали в Україні постійний вид на проживання, які не можуть повернутись на батьківщину, бо це небезпечно.

³ RULES GOVERNING TAX RESIDENCE. – OECD, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/>.

⁴ Immigration to the European Union. – European Union, https://european-union.europa.eu/live-work-study/immigration-eu_en.

⁵ COUNCIL DIRECTIVE 2001/55/EC of 20 July 2001 on minimum standards for giving temporary protection in the event of a mass influx of displaced persons and on measures promoting a balance of efforts between Member States in receiving such persons and bearing the consequences thereof, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2001:212:0012:0023:EN:PDF>.

⁶ Study on the Temporary Protection Directive Final report. – European Commission, January, 2016, https://home-affairs.ec.europa.eu/system/files/2020-09/final_report_evaluation_tpd_en.pdf.

Українці, які рятуються від війни, можуть перебувати на території ЄС протягом року з можливістю продовження (протягом дії директиви)⁷. Вони мають право на проживання, доступ до ринку праці та житла, соціальну та медичну допомогу. Причому мається на увазі не лише можливість працювати, а й займатись підприємництвом, підвищувати кваліфікацію, освоювати нову професію. Діти здобувають право на освіту (доступ до школи), які прибули без батьків або інших родичів — це й право на опікуна. Щоб скористатися цими правами, потрібно звернутися за дозволом на проживання до органів влади — місцевої адміністрації, префектури тощо (дивлячись, хто займається питаннями тимчасового захисту в конкретній країні).

Спочатку тимчасовий захист діятиме один рік. У разі можливості безпечно повернутися додому, для українців Єврокомісія може запропонувати зупинити дію ДТЗ. Якщо ж ситуація не стане кращою, її дія автоматично триватиме на півроку і потім ще стільки ж. Після цього Рада ЄС може продовжити захист ще на рік лише до трьох років.

Слід пам'ятати, що громадяни України, які рятуються від російської агресії, є **тимчасово переміщеними особами, що потребують тимчасового захисту**⁸. Тимчасовий захист та біженець — це різні статуси та юридичні процедури. Але, перебуваючи в країні ЄС терміном більш ніж 183 дні, громадяни України можуть опинитися у «пастці подвійного резидентства».

«Пастка подвійного резидентства»

Відповідно до міжнародного податкового законодавства (*Правило 183 днів*)⁹, перебування людини в тій чи іншій країні протягом 183 днів і довше дозволяє надати їй статус податкового резидента. Це означає,

що вона повинна звітувати про свої доходи та сплачувати з них податки.

ПРАВИЛО 183 ДНІВ

«Правило 183 днів» — це так зване правило, яке передбачає, що у працівника, який працює на короткостроковій основі в країні, відмінній від його рідного місця проживання, не виникає податкових проблем за умови, що працівник перебуває в країні, що приймає, не більше 183 днів, і що він отримує зарплату у своєму рідному місці проживання. Проте «правило 183 днів» насправді є не правилом, а скоріше винятком з іншого правила, згідно з яким податок сплачується за місцем роботи фізичної особи.

Стаття 15 Типової конвенції ОЕСР про податкові угоди¹⁰, яка є керівництвом для укладення податкових угод між членами ОЕСР, свідчить, що трудовий дохід оподатковується у країні, де здійснюється трудова діяльність. Однак пункт 2 статті 15 передбачає виняток із загального правила, і трудовий дохід може оподатковуватись у країні резидентства за дотримання наступних трьох критеріїв:

- a. працівник перебуває в іншій державі протягом періоду/періодів, що не перевищують у сукупності 183 дні у відповідному договірному періоді (наприклад, календарний рік, фінансовий рік, будь-який 12-місячний період),
- b. винагорода виплачується роботодавцем, який не є резидентом іншої держави, або від її імені,
- c. винагорода не виплачується постійним представництвом, яке має роботодавець в іншій державі.

Саме із цього випливає так зване «правило 183 днів».

Проте в останні роки при визначенні того, чи буде застосовуватися дане звільнення, все більше уваги приділяється вирішенню питання про те, чи були виконані умови (b) та (c), а також питання про те, кого слід вважати «економічним роботодавцем» відповідно до положень таких угод про уникнення подвійного оподаткування.

⁷ Information for people fleeing the war in Ukraine. — European Commission, https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/stronger-europe-world/eu-solidarity-ukraine/eu-assistance-ukraine/information-people-fleeing-war-ukraine_en.

⁸ У Комітеті Верховної Ради України з питань соціальної політики та захисту прав ветеранів відбулося широке обговорення питань щодо захисту прав і свобод українців, які перебувають на території держав-членів ЄС та інших держав у зв'язку з війною РФ проти України. — Верховна Рада України, 16 червня 2022 <https://www.rada.gov.ua/news/razom/224043.html>.

⁹ 183-DAYS-RULE (TAXATION OF POSTED WORKERS' INCOME FROM CROSS-BORDER EMPLOYMENT), <http://european-employers.eu/en/183-days-rule-taxation-posted-workers-income-cross-border-employment>.

¹⁰ ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL. — OECD, 21 November 2017, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>.

Фізичні особи, як правило, вважаються податковими резидентами відповідно до законодавства інших країн, у кількох випадках¹¹:

- ✓ **Перебування в юрисдикції встановлений часовий відрізок**, тобто якщо вони мають місце постійного проживання, центр життєвих інтересів або перебувають на території країни понад 183 днів.

На статус податкового резидента впливає такий критерій як **центр життєвих інтересів – ступінь сімейних (місце проживання сім'ї, школи дітей), соціальних, підприємницьких або професійних зв'язків з державою**¹². Якщо людина має постійну роботу чи бізнес за межами України, їй належить нерухомість тощо¹³. У такому разі її теж можуть визнати податковим резидентом, навіть без урахування тривалості перебування у 183 днів.

Залежно від країни ЄС, де перебувають українці, термін встановлений часовий відрізок перебування в юрисдикції становить від 90 до 183 днів. В окремих країнах, якщо діти пішли до місцевої школи, для набуття статусу податкового резидента достатньо 90 днів на рік¹⁴.

Болгарія, Польща¹⁵, Угорщина¹⁶, Литва¹⁷, присвоюючи статус податкового резидента, відштовхуються від часу перебування фізичної особи в країні або звертають увагу на її економічну та ділову активність.

У Німеччині, Латвії, Естонії, Молдові, Туреччині, Грузії та Чехії такий критерій, як центр життєвих та економічних інтересів, відсутній¹⁸. І для набуття статусу податкового резидента достатньо прожити на території держави 183 дні на рік.

У Великій Британії, чим більше зв'язків із країною (житло, сім'я, робота тощо), тим менше днів достатньо там перебувати, щоб вважатися резидентом¹⁹.

В Італії для визнання особи податковим резидентом достатньо реєстрації проживання у місцевому муніципалітеті²⁰.

На острові Кіпр²¹ стати резидентом можна за 60 днів, якщо купити нерухомість або інвестувати в інші об'єкти в сумі від 2 млн. доларів США.

У князівстві Андорра можна отримати сертифікат податкового резидента після проживання в країні 90 днів.

¹¹ 183-DAYS-RULE (TAXATION OF POSTED WORKERS' INCOME FROM CROSS-BORDER EMPLOYMENT), <http://european-employers.eu/en/183-days-rule-taxation-posted-workers-income-cross-border-employment>.

¹² TAX RESIDENCY: DETERMINING AND CHANGING RESIDENCY STATUS. – Golaw, 1 November 2021, <https://golaw.ua/insights/publication/tax-residency-determining-and-changing-residency-status/>.

¹³ ДФСУ роз'яснює які документи підтверджують статус податкового резидента України для іноземців. – PARD, <https://www.pard.ua/uk/news/3952-dfsu-rozjasnyuye-yaki-dokumenty-pidtvverdzhuyut/>.

¹⁴ RULES GOVERNING TAX RESIDENCE. – OECD, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/>.

¹⁵ Tax-residence. – The Minister of Finance 13 December 2021, <https://www.podatki.gov.pl/en/residents/tax-residence/>.

¹⁶ KR GROUP, https://www.krgroup.hu/?gclid=CjwKCAjw6fyXBhBgEiwAhhiZssEj1EOim3wYlo4m1gc2durgFIIMPc0cJIVVlR67W6rqYk4i3w0BoCokYQAvD_BwE.

¹⁷ Lithuania Individual – Residence, <https://taxsummaries.pwc.com/lithuania/individual/residence#:~:text=The%20following%20individuals%20are%20treated,than%20in%20a%20foreign%20country>.

¹⁸ В каких случаях украинским переселенцам нужно платить налоги в ЕС. – Економічна правда, 25 травня 2022р., <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2022/05/25/687420/>.

¹⁹ Studio Giacalone, https://www.studiogiacalone.com/uk/_servizi/137/tax.html?gclid=EAlalQobChMI6c6KIs_I-QIV8gyLCh3F3wwaEAAAYASAAEgLPzVd_BwE.

²⁰ Italy Individual. – Residence, <https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/residence>.

²¹ Налоговый резидент Кипра. Non-domicile Tax Regime (Non-Dom Status).

Как стать налоговым резидентом Кипра. – Feod Group, <https://feodgroup.com/immigration/cyprus/tax-resident>.

Є держави, які використовують вимушений переїзд із України як привід змусити біженця сплачувати податки, зокрема:

В Італії достатньою підставою для податкового резидентства є реєстрація місця проживання осіб, які отримали тимчасовий захист у місцевому муніципалітеті. При цьому, відповідність іншим критеріям не потрібна²².

Отримати статус податкового резидента Португалії²³ можна перебуваючи в країні менш ніж 183 дні за умови, що у фізичної особи у Португалії є об'єкт нерухомості, який планується використовувати для подальшого проживання.

Податкова Португалії вважає, що переселенець стає податковим резидентом автоматично після отримання тимчасового захисту та податкового номера, маючи на увазі, що біженець проживатиме на території Португалії понад 183 дні.

✓ **Робота за контрактом.** Якщо громадянин України працює на міжнародну компанію, яка має офіс у країні ЄС, де він перебуває, для такої міжнародної компанії можуть мати місце ризики

додаткового оподаткування (через запровадження концепції економічного роботодавця (*economic employer*) або постійного представництва, яке має роботодавця в іншій державі).

КОНЦЕПЦІЯ ЕКОНОМІЧНОГО РОБОТОДАВЦЯ (*economic employer*)

Відповідно до Коментаря до Модельної конвенції ОЕСР (*Commentary to the OECD Model Convention*)²⁴, під економічним роботодавцем розуміється організація, яка несе витрати на оплату праці, має право на виконання робіт та приймає на себе відповідний ризик та відповідальність.

Коментар вказує на те, що «роботодавцем» глобально мобільного працівника може бути не обов'язково юридичний роботодавець. При визначенні того, хто є роботодавцем, слід враховувати інші чинники, такі як:

- ✓ хто має повноваження інструктувати людину щодо того, як повинна виконуватися робота;
- ✓ хто контролює та несе відповідальність за місце, де виконується робота;
- ✓ оплата праці фізичної особи безпосередньо стягується формальним роботодавцем із підприємства, якому надаються послуги;
- ✓ хто надає у розпорядження працівника інструменти та матеріали, необхідні для виконання роботи;
- ✓ хто визначає кількість та кваліфікацію осіб, які виконують роботу;
- ✓ хто має право обирати особу, яка виконуватиме роботу, та припиняти договірні відносини, укладені з цією особою для цієї мети;
- ✓ хто має право накладати дисциплінарні стягнення, пов'язані з роботою цієї особи;
- ✓ хто визначає відпустку та графік роботи даної особи²⁵

Виходячи з цього підходу, це означає, що термін «роботодавець» розглядається в ширшому значенні, і розглядає весь контекст трудових відносин, а не тільки тривалість перебування.

²² Italy Individual. – Residence, <https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/residence>.

²³ Налоговый резидент Португалии. Налоговый статус Non-Habitual Residents (NHR). Как стать налоговым резидентом Португалии. – Feod Group, <https://feodgroup.com/immigration/portugal/tax-resident>.

²⁴ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. – OECD, 18 December 2017, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-201745419.htm>. COMMENTARIES ON THE ARTICLES OF THE MODEL TAX CONVENTION, <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>.

²⁵ The growth of the 'economic employer' concept. – ECA, 5 February 2021, <https://www.eca-international.com/insights/articles/february-2021/the-growth-of-the-economic-employer-concept>.

- ✓ **Володіння іноземною компанією** (реєстрація компанії, як один із популярних методів розширити бізнес-горизонти, у т.ч. через офшорну юрисдикцію). Стосовно юридичних осіб — законодавство інших держав часто містить вимогу щодо обов'язкової реєстрації та сплати податків для компанії, якщо в такій окремій країні розташований її офіс, або з території цієї країни фактично здійснюється контроль та керівництво підприємницькою діяльністю або сама така діяльність. Також, зазвичай, наявні вимоги щодо реєстрації окремої компанії або її постійного представництва — як передумови провадження діяльності.

- ✓ **Отримання відсотків та дивідендів від іноземного джерела.**

- ✓ **Володіння об'єктами нерухомості.**

Якщо особа володіє кількома об'єктами нерухомого майна в різних країнах, то податкове резидентство визначатиметься за місцезнаходженням центру життєвих чи економічних інтересів: або за місцем знаходження сімейного житла, або за місцем проживання, або за місцем провадження трудової діяльності.

Набуття резидентства — не єдина підстава для оподаткування доходу громадянина України за кордоном. Як зазначалося, **у разі перебування за кордоном (у межах однієї юрисдикції) понад 183 дні протягом одного року, податкове резидентство присвоюється автоматично, якщо термін перебування перевищив встановлену межу та/або іноземна особа отримує оподатковуваний прибуток.** Це може бути заробітна плата, доходи від продажу майна, підприємницька діяльність, формування міжнародної компанії з доходами з місцевих джерел та інше.

Як видно, з питанням податкового резидентства можуть зіткнутися не лише громадяни, які можуть вести підприємницьку

діяльність, бути працевлаштованими в іноземній державі, бути зареєстрованими у країні в будь-який час протягом податкового року, або які мають нерухомість в країнах ЄС, а також ті громадяни, які з початком повномасштабного нападу росії виїхали за кордон, проте отримують ті чи інші доходи в Україні.

При цьому з громадянина України, який перебуває за кордоном та продовжує працювати дистанційно, **не знімають зобов'язання сплачувати податки в Україні**, як податок на доходи фізичних осіб, так і єдиний соціальний внесок (який сплачує роботодавець). Таким чином, громадяни України підпадають під подвійне оподаткування, що суттєво знижуватиме їх доходи.

Зобов'язання сплачувати податки стосуватимуться як громадян, які продовжують працювати дистанційно на українські компанії, так і тих, хто отримує будь-які грошові перекази на банківські картки. Громадяни України відкривають банківські рахунки у європейських фінансових установах. Але до поповнення рахунків готівкою європейські банки відносяться підозріло. А перевести кошти зі своєї української карти люди не можуть відповідно до українського законодавства, оскільки НБУ запровадив заборону для фізосіб на транскордонні платежі²⁶, і громадяни України не мають можливості переказати гроші зі свого рахунку на свій же рахунок за кордоном.

Рішення про обмеження на транскордонні операції громадян ухвалене для запобігання непродуктивному відтоку капіталу з країни в умовах воєнного стану²⁷. А переказ грошей є єдиним типом операцій, окрім кредиту, за якими не виникає податкових зобов'язань у Європі. Якщо поповнювати картки готівкою, протягом 180 днів банки інформують податкові країни про ці операції. Банківської таємниці в ЄС для податкових органів не існує вже багато років. Навіть у Швейцарії. Походження коштів доведеться пояснити. Тому необхідно надати податкові декларації за колишні роки з України на всю суму поповнення. А в деяких банках навіть

²⁶ Постанова Правління НБУ «Про внесення змін до постанови Правління Національного банку України від 24 лютого 2022 року №18» №78 від 20 квітня 2022р.

²⁷ Запроваджено додаткові заходи для запобігання непродуктивному відтоку капіталу. — НБУ, 21 квітня 2022р., <https://bank.gov.ua/ua/news/all/natsionalniy-bank-zaprovadjuje-dodatkovy-zahodi-dlya-zapobigannya-neproduktivnomu-vidtoku-kapitalu>.

попросять ще й митні декларації про легальне ввезення готівки. Те, що не буде покрито документами, стане сумою першої бази для оподаткування в ЄС²⁸.

Податкова резидентність України: основні параметри

Підтвердження статусу резидента України здійснюється в порядку, передбаченому *Наказом ДПА України №173 від 12 квітня 2002р. «Про підтвердження статусу податкового резидента України»*. В той же час, чинне законодавство України не передбачає існування юридичної процедури для підтвердження факту втрати громадянином України статусу резидента України та набуття ним статусу нерезидента²⁹. Тому українці, які перебувають за кордоном, можуть вважатися резидентом одночасно в Україні та іншій країні.

Усі громадяни України зазвичай мають зареєстроване місце проживання в Україні («прописку»). Відповідно, податкова розглядає їх як податкових резидентів України. Тому набуття статусу податкового резидента в іноземній державі не веде за собою втрату цього статусу для Державної Податкової Служби.

В Україні для того, щоб стати нерезидентом потрібно оформляти виїзд на постійне місце проживання за кордон. Недостатньо просто перебувати за межами країни понад 183 дні, аби втратити податкове резидентство. Тому, мешкаючи за кордоном, як тимчасово переміщені особи, українські громадяни продовжують вважатися резидентами в Україні. Тим більше залишаються резидентами ті громадяни, які були зареєстровані як фізичні особи.

«Пастка подвійного резидентства»: наслідки для громадян, бізнесу, роботодавців

Отже, багато українців підпадають під статус резидентів України і тієї країни, де вони знаходяться, тобто мають статус «подвійного податкового резидента».

Обов'язок сплати податків та внесків на державне страхування може виникнути в Європі як для самих працівників, які працюють дистанційно, так і для українських роботодавців. Україна має домовленості щодо соціального забезпечення з деякими країнами ЄС, які дають звільнення від сплати соціальних внесків у себе, якщо наш роботодавець відправляє працівника, наприклад, у відрядження. Але здебільшого тимчасове перебування українців у Європі зараз не оформляється як відрядження. Відповідно, немає процедури звільнення від сплати соціальних внесків у країні, що приймає.

Також наразі відсутні процедури звільнення від сплати соціальних внесків у приймаючих країнах, де виникає обов'язок щодо сплати таких внесків. Крім того, з великою кількістю країн Україна не має угод про соціальне забезпечення. Нагадаємо, що з-поміж країн ЄС двосторонні угоди про соціальне та пенсійне забезпечення укладено Україною з Латвією, Литвою, Естонією, Словаччиною, Іспанією, Болгарією, Чехією, Португалією, Румунією та Польщею. З Німеччиною та Ізраїлем угоди не набули чинності³⁰.

В основу цих домовленостей покладено принцип пропорційності, коли кожна країна несе відповідальність за свою частину страхових зобов'язань. Вони охоплюють всі стандартні види обов'язкового соціального страхування, тобто, пенсійне страхування, страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, смерті з цих причин, страхування з тимчасової втрати працездатності, а також (деякі угоди, наприклад, з Естонією, Латвією, Литвою, Португалією) страхування на випадок безробіття. Ними передбачається, що при визначенні тривалості страхового стажу кожна сторона, за необхідності, враховує стаж, набутий на території іншої договірної сторони. Наприклад, при нарахуванні трудових пенсій кожна сторона виплачує особі частину пенсії, зароблену на її території, проте з урахуванням загального стажу пенсійного страхування.

²⁸ If You Deposit a Lot of Cash, Does Your Bank Report It to the Government? – U.S.News, <https://money.usnews.com/banking/articles/if-you-deposit-a-lot-of-cash-does-your-bank-report-it-to-the-government>.

²⁹ Наказ Державної податкової адміністрації «Про підтвердження статусу податкового резидента України» №173 від 12 квітня 2002р.

³⁰ Пенсії гро громадянам, що за кордоном. – Міністерство соціальної політики України, <https://www.msp.gov.ua/content/pensii-gromadyanam.html>.

Важливим є те, що угодами, які будуються на пропорційному принципі, в разі переїзду реципієнта до іншої держави, передбачено переказ допомоги та пенсії за кордон.

Угоди про соціальне забезпечення не лише гарантують громадянам соціальний захист, а й стимулюють законне працевлаштування, сприяють поверненню та адаптації українських громадян, що знаходяться за кордоном в Україну. Такі угоди є одним з небагатьох способів заохотити людей до повернення на батьківщину. Адже громадяни України, які працюють за кордоном легально, підпадають під дію законодавства про соціальне забезпечення країн перебування, сплачують страхові внески, за певних умов можуть скористатися соціальними виплатами після повернення додому. Однак, якщо міждержавні угоди відсутні, в разі повернення на батьківщину вони втрачають ці права, як і внески в соціальні фонди зарубіжних країн, що спонукає деяких з них продовжувати своє перебування за кордоном, визначатися на користь переселення для постійного проживання³¹.

Проте наявна договірна база не вирішує всієї повноти проблем, оскільки охоплення соціальним захистом мігрантів-громадян України завжди було вкрай низьким. Оцінку ефективності імплементації угод про соціальне та пенсійне страхування ускладнює недостатність даних щодо їх виконання³². Хоча в угодах зазвичай міститься норма про обмін інформацією між відповідальними органами, якщо гроші з-за кордону надходять безпосередньо на рахунок особи, а не на адресу українських офіційних установ, відомості про це відсутні.

Проблеми із європейськими податками постали перед українськими роботодавцями. Їхнім співробітникам, які дистанційно працюють з Європи, можуть загрожувати звільнення: платити податки за працівників і тут, і там ніхто не хоче.

Зазначене створює правову невизначеність:

Для громадян — створює ризики, які можуть стати підставами для: звільнення з роботи; накладення на них штрафних санкцій; переведення розрахунків за кордон.

Серед громадян наразі існує дві «групи ризику»:

1. Ті українці, які продовжують дистанційно працювати в Україні. Вони вже сплачують податки та соціальні внески в Україні, але на початку наступного року їм можуть виставити рахунки європейські податківці. Так, у першому кварталі громадяни зобов'язані заповнити декларації та звітувати про доходи за попередній рік. Тобто, існує ризик подвійного оподаткування: і в Україні, і в Європі.
2. Податки можуть нарахувати і тим біженцям, які не працюють ні в ЄС, ні в Україні, але отримують грошові перерахування на банківські картки (наприклад, від родичів та знайомих). Такі громадяни будуть позбавлені соціальної допомоги і змушені повернути вже отримані кошти.

Крім того, податки на доходи фізичних осіб у більшості європейських країн вищі за українські, що також створює додаткове навантаження на бюджети українських сімей за кордоном у кризових умовах (коштує, що в деяких країнах ЄС ставка ПДФО справді вища, ніж в Україні — 25-30% проти 18% в Україні, (хоча насправді в ЄС застосовується плаваюча ставка залежно від рівня доходів, мінімальні доходи взагалі можуть не підпадати під оподаткування).

Для бізнесу — стимулює бізнес створювати нові юридичні особи в країні перебування (або в інших країнах ЄС), переукладати від їх імені контракти, переводити розрахунки за кордон.

³¹ Імплементація угод ускладнюється внаслідок браку спеціалістів із знанням іноземних мов. Зокрема, Пенсійний фонд опрацьовує нині матеріали, підготовлені 14 мовами. На проблему перетворилася необхідність перекладу документів, на що бюджетні кошти виділяються недостатньо, а в деяких відомствах взагалі не передбачені.

³² Малиновська О. Проблема соціального захисту українських працівників-мігрантів. — НІСД, 28 вересня 2012р., <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/socialna-politika/problema-socialnogo-zakhistu-ukrainskikh-pracivnikov-migrativ>.

Для роботодавців — в Україні роботодавцям за тих, хто поїхав до Європи але працює віддалено, теж доведеться платити ЄСВ. Тобто подвійний податковий прес буде стосуватися не лише біженців, а й для їхніх українських працедавців. Що, зрозуміло, змусить компанії масово відмовлятися від послуг таких «дорогих» фахівців.

Збереження податкової резидентності України: оптимальний вихід для українських платників податків на час війни

Необхідність збереження громадянами України резидентності України ґрунтується на **недопущенні оподаткування в країні перебування і пов'язана з необхідністю акумулювання податкових надходжень до бюджету України**. Так, за оцінками Мінфіну надходження державного бюджету від Податкової скоротилися на 30%, а від митниці — на 70%. У травні надходження митниці становили 9,5 млрд. грн., у квітні — 8 млрд. грн. та 7 млрд. грн. у березні. Це пов'язано, у т.ч., із скасуванням ПДВ та ввізного мита (було повернуто з 1 липня³³). Тому критично важливо, щоб фінансові потоки залишилися в Україні, оскільки вони формують податкову базу (тобто надходження до бюджетів), ВВП, впливають на ліквідність банків, додають валютну виручку.

На початку липня Європейська бізнес-асоціація звернулася до Уряду України із закликом терміново врегулювати з Європою неоднозначну ситуацію з податками. Українська Рада Бізнесу, до складу якої входять 100 бізнес-асоціацій різних галузей економіки, просить Уряд доручити міністерствам і відомствам України вивчити можливості збереження резидентності України під час війни для українських платників податків³⁴.

Представники українського бізнесу вважають, що³⁵:

- ✓ Центр життєвих інтересів переміщених осіб та компаній має залишатися в Україні. Це пов'язано з тим, що переважна більшість переміщених осіб планують повернутись до України, як тільки в країні стане безпечно;
- ✓ Фінансові транзакції з отримання доходів українськими громадянами відбуваються у банківській системі України;
- ✓ Економічний базис для доходів — економіка України, а не економіка країни тимчасового перебування. Переміщені особи та компанії, як правило, працюють дистанційно для українських замовників або експортуючи послуги, відтак формування доданої вартості виникає не за рахунок економіки країни перебування.

Враховуючи зазначені обставини, Уряд України просив передбачити на рівні законодавства ЄС можливість збереження податкового резидентства переміщеними до країн ЄС українцями та релокованими з України бізнесами. Таку можливість обговорювала з головою Комітету Європарламенту з питань зайнятості та соціальних питань *Драгошем Пислару* міністр соціальної політики України³⁶. Мова йшла про те, щоб податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб та податки з діяльності ФОП вони могли продовжити сплачувати до бюджету України відповідно до українського законодавства, якщо основним центром їхньої ділової активності залишається Україна, навіть після спливу 180 днів перебування у країнах ЄС. Українське Міністерство фінансів також надіслало запит до Європарламенту, щоб той озвучив єдину позицію щодо податкової резидентності українських біженців.

³³ Держбюджет отримує 30% митних та 70% податкових надходжень від довоєнного рівня. — Європейська Бізнес Асоціація, 21 червня 2022р., <https://eba.com.ua/derzhbyudzheth-otrymuye-30-mytnyh-ta-70-podatkovykh-nadhodzhen-vid-dovoyennogo-rivnya-minfin>.

³⁴ Бізнес звернувся до влади для вирішення питання резиденства громадян через виїзд за кордон. — Дебет-Кредит, 16 червня 2022р., <https://news.dtki.ua/taxation/common/76819-biznes-zvernulya-do-vladi-dlya-virishennya-pitannya-rezidentstva-gromadyan-cerez-viyizd-za-kordon>.

³⁵ Там само.

³⁶ Марина Лазебна запропонувала депутатам Європарламенту дозволити українцям та українським бізнесам, переміщеним в ЄС, сплачувати податки в Україні. — Міністерство соціальної політики України, 1 липня 2022р., <https://www.msp.gov.ua/news/21997.html>.

За повідомленням у Facebook, члену економічного штабу при Мінекономіки Михайла Кухара, Уряд України направив лист до всіх податкових відомств та урядів країн ЄС, щоб українські біженці через півроку перебування в країнах Євросоюзу не отримували податкового резидентства і не мали сплачувати там податки, зокрема, за доходи в Україні. Уряд запропонує ЄС застосувати до українських біженців «ковідний прецедент»³⁷, щоб уникнути подвійного оподаткування. Також відповідно до рішення Економічного штабу при Міністерстві економіки готуються зміни до відповідних інструкцій Нацбанку та Держподаткової служби, щоб дозволити українським фізособам-підприємцям відкривати рахунки в закордонних банках³⁸.

Проте питання з податками наразі так і не врегульоване, загальних рекомендацій з боку Єврокомісії поки ще немає. Наразі проблема українських тимчасово переміщених громадян, які отримали в країнах ЄС гуманітарний притулок, у європейському законодавстві не враховано.

Оподаткування більшою мірою регулюються національним законодавством країн-членів ЄС, і ці питання можна вирішити на рівні Євросоюзу, якщо пов'язати їх з дією Директиви про тимчасовий захист³⁹. У випадку якщо Єврокомісія надасть рекомендації країнам ЄС, що робити з податками українських тимчасово переміщених громадян, то вже далі ці рекомендації впроваджуватимуть у своє законодавство на рівні окремих держав. Теоретично, цю колізію можна було би усунути, якби з цієї теми були двосторонні домовленості на міжурядовому рівні.

На допомогу можуть прийти угоди про уникнення подвійного оподаткування. Вони зазвичай регулюють питання, коли між країнами виникає конкуренція за людину, як за резидента. Україна має такі угоди з багатьма країнами, у т.ч. з усіма країнами ЄС, проте вони дуже відрізняються і можуть суб'єктивно тлумачитися.

Звичайна процедура переукладання таких договорів дуже тривала і може тривати 3-5 років. Але Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) має напрацювати певний швидкий механізм зміни договорів про уникнення подвійного оподаткування. Якщо такий механізм з'явиться, проблему з податками біженців вдасться вирішити до кінця 2022р., і українці продовжать сплачувати податки до українського бюджету.

Польща та Ірландія: позитивний досвід вирішення проблеми.

Наразі лише деякі країни вирішили питання з податковим резидентством України на локальному рівні. Це Польща та Ірландія, які дозволяють українським переміщеним особам залишатися в українському резидентстві, тобто сплачувати податки в Україні⁴⁰. Мова не йде про випадки, коли українці влаштовуються на роботу в цих країнах. Тоді вони мають сплачувати податки за місцем працевлаштування. Але якщо люди залишаються на дистанційній роботі, працюють в українських компаніях, платити податки в Європі не потрібно.

Так Польща зробила виняток для українських IT-фахівців. Польща дозволила українським фахівцям, які працюють на дистанційній роботі в українських проектах, залишатися на тій же податковій системі, тобто платити податки в Україні. Хоча поки що таке послаблення лише до кінця 2022р.

Відповідно до офіційної відповіді Міністерства фінансів Польщі⁴¹ щодо особливостей податкового резидентства для українців податкові зобов'язання в Польщі для фізичних осіб, які мешкають в країні, містить податок на загальний дохід незалежно від того, де цей дохід отримано.

Відповідно до заяви Департаменту податків на прибуток Міністерства фінансів Польщі, у Польщі не виключають можливість

³⁷ Україна запропонує ЄС застосувати до українських біженців «ковідний прецедент», щоб уникнути подвійного оподаткування. – Інтерфакс-Україна, 19 серпня 2022р., <https://interfax.com.ua/news/economic/853093.html>.

³⁸ <https://ru-ru.facebook.com/kukhar.mikhailo>.

³⁹ Council Directive 2001/55/EC of 20 July 2001 on minimum standards for giving temporary protection in the event of a mass influx of displaced persons and on measures promoting a balance of efforts between Member States in receiving such persons and bearing the consequences thereof, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32001L0055&qid=1648223587338>.

⁴⁰ BRDO було направлено звернення стосовно можливостей збереження резидентності України на адресу Міністерств фінансів Польщі, Болгарії, Німеччини, Чехії, Угорщини, Румунії та Словаччини.

⁴¹ Офіційна відповідь Мініфіна Польщі на запит Офісу ефективного регулювання (BRDO) та IT-асоціації України, <https://brdo.com.ua/wp-content/uploads/2022/07/MF-odpowiedz-49.pdf>.

збереження центру життєвих інтересів українців в Україні у воєнний час⁴². Таким чином влада Польщі не намагається тлумачити на свою користь питання визначення «центру життєвих інтересів» українців, навіть, якщо вони будуть знаходитися у Польщі більше 183 днів.

Постійним місцем проживання Польща може бути визначена для осіб, які фізично перебувають у країні понад 183 дні протягом податкового року та мають там центр особистих чи економічних інтересів (т.зв. центр життєвих інтересів). Але ці правила застосовують ще з урахуванням міжнародних податкових угод.

Між Польщею та Україною є договір про уникнення подвійного оподаткування, який врегульовує питання, якщо особа проходить тест на резидентство як у Польщі, так і в Україні. Для багатьох українців, які наразі перебувають у Польщі, можна застосовувати саме варіант подвійного резидентства, тому що фізично вони знаходяться за кордоном, а центр їхніх життєвих інтересів, включаючи майно та роботу в Україні, при цьому неможливо визначити місце постійного проживання. Тому критерій життєвих інтересів (а не фізичного перебування) вважається важливішим.

Зважаючи на особливі потреби українських платників податків, влада Польщі запровадила спеціальне регулювання для громадян України, яке дозволяє їм за бажанням обирати режим оподаткування — польський чи український. Цей спеціальний режим є добровільним і доступний до 31 грудня 2022р.

У поясненнях польського Мінфіну також зазначено, що з боку польських податківців буде «дуже гнучкий та індивідуальний підхід» до українців, яких визнають податковими резидентами у Польщі. Українські біженці в Польщі можуть піти за схемою обмеженої податкової відповідальності — для фізичних осіб, які не мають постійного місця проживання в цій країні, але одержують там дохід (тобто працюють чи ведуть бізнес).

Джерелом такого оподаткованого доходу можуть бути:

- ✓ трудові відносини,
- ✓ особисті послуги,
- ✓ підприємницька діяльність,
- ✓ договори оренди, суборенди,
- ✓ грошовий капітал та майнові права,
- ✓ розпорядження нерухомим майном, рухоме майно.

Отже, українці, що виїхали до Польщі, зможуть зберегти податкову резидентність України та не сплачувати податки в країні перебування, якщо вони отримують їх із закордону. Це не стосується оподаткування доходів, отриманих з розташованих у Польщі джерел.

Проте, проблема в тому, що в Україні немає процедури відмови від податкового резидентства. Навіть якщо громадяни України приймуть рішення добровільно обрати резидентство іншої країни та сплачувати податки там, то в Україні податкові зобов'язання нікуди не подінуться. Тобто ризики подвійного оподаткування все одно зберігаються, хоч і меншою мірою.

Податкова Ірландії ухвалила рішення, що наймані працівники українських компаній, які перебувають в Ірландії та працюють віддалено, не ставатимуть податковими резидентами Ірландії⁴³. Українці, які втекли від війни у своїй країні, отримали спеціальний податковий режим від Комісії з доходів.

Біженці, які продовжують працювати віддалено з Ірландії на своїх українських роботодавців, не оподатковуватимуться ірландським прибутковим податком та універсальним соціальним збором з їхніх доходів. У таких обставинах українські роботодавці не зобов'язані брати участь у системі PAYE (податку на прибуток). Пільга поширюється виключно на трудовий дохід, який виплачується ірландським працівникам українським роботодавцем.

⁴² Там само.

⁴³ Some Ukrainians secure special refugee tax concession in Ireland. — INDEPENDENT.IE, <https://www.independent.ie/business/irish/some-ukrainians-secure-special-refugee-tax-concession-in-ireland-41568004.html>.

Податкове управління також вирішило, що деякі винятки будуть застосовуватись до корпоративного податку. Українці, які бажають скористатися податковими пільгами, мають надати докази, наприклад, дату свого прибуття до Ірландії, показати, що це було викликано війною в їхній рідній країні, і що вони продовжують тут виконувати свої робочі обов'язки.

Податкові пільги спочатку діятимуть упродовж 2022 року. Громадяни України, які прибули до Ірландії в результаті війни, також мають право працювати в Ірландії на місцевих підприємствах, якщо у них є лист, який підтверджує, що їм надали тимчасовий захист відповідно до директиви ЄС. Вони також мають право на отримання тимчасової соціальної виплати на себе та своїх утриманців. Ця соціальна виплата виплачується доти, доки не буде забезпечено більш відповідне, офіційне соціальне забезпечення.

Що робити

Для визначення конкретного переліку вимог для кожної окремої держави необхідно терміново проаналізувати її законодавство, міждержавні угоди, зокрема про уникнення подвійного оподаткування в частині визначення таких податкових термінів як резидентність (*residency*), економічний зміст (*economic substance*), економічний роботодавець (*economic employer*), джерело доходу (*source of income*) тощо, і правила їх застосування.

З метою отримання можливості внесення змін до правил щодо тимчасового захисту переміщених осіб, а також внесення відповідних змін до законодавства України, видання роз'яснень податковими органами, внесення змін до міждержавних угод необхідним є аналіз впливу правових інститутів (податкового законодавства країн ЄС, міжнародних договорів тощо), що регулюють подвійне оподаткування, та положення тимчасово переміщених осіб та компаній в кожній з країн окремо.

Особливо важливим є здійснення правового та інституційного аналізу тих країн, куди переїхало найбільше українців (Польща, Німеччина, Чехія, Словаччина, Угорщина, Румунія, Іспанія, Італія). Проведення консультації з податковими та іншими органами країн тимчасового перебування українців.

Необхідно розглянути можливість звільнення від оподаткування доходів українців та українських компаній, якщо такі доходи отримані на українські рахунки, як частина міжнародної допомоги Україні через агресію РФ.

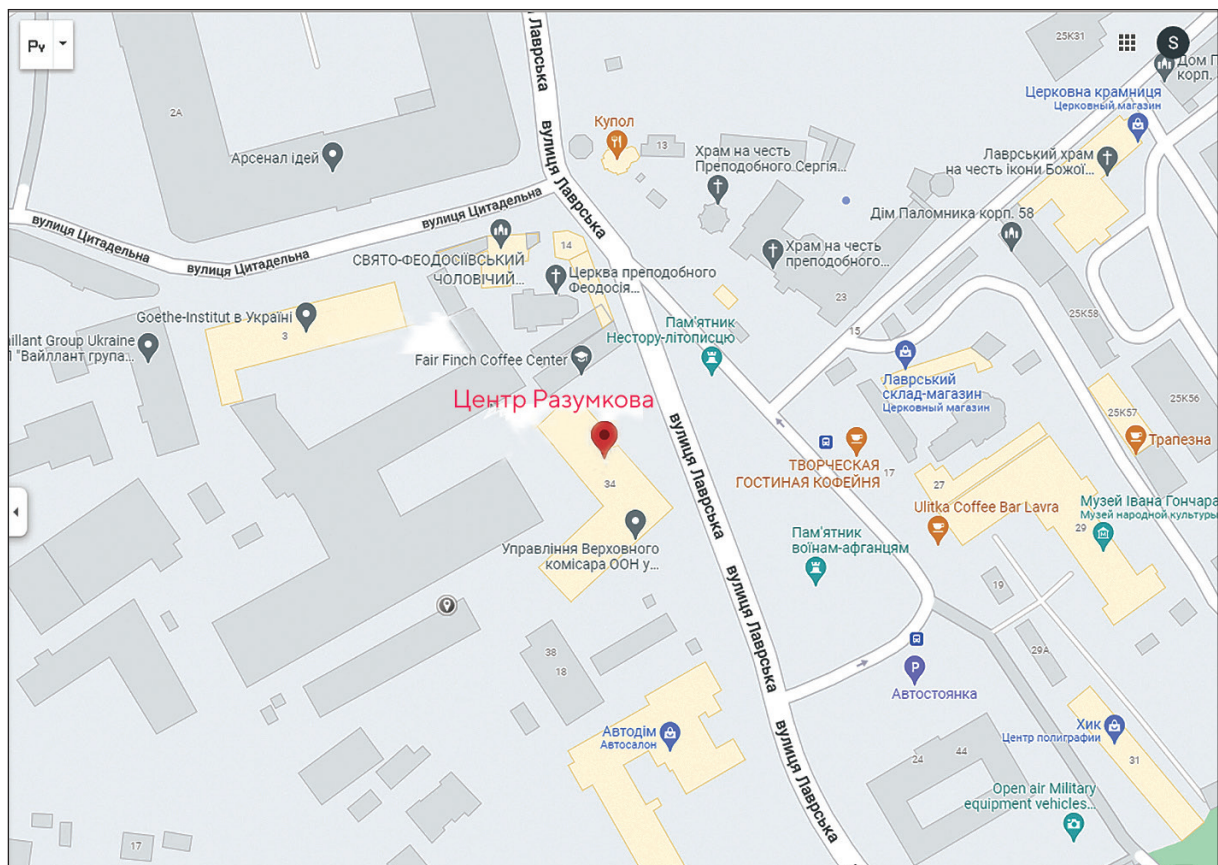
Уряду доцільно ініціювати перемовний процес з країнами ЄС з метою здійснення надалі практичних кроків, які необхідні для збереження резидентності України для українських платників податків під час війни, зокрема:

- ✓ виключити для фізичних осіб, які перебувають під тимчасовим захистом, податкову резидентність, як наслідок перебування в країні ЄС;
- ✓ виключити обов'язки сплати податків, якщо доходи особа отримує в Україні;
- ✓ виключити для українських компаній, які перемістили офіси до країн ЄС, необхідність реєстрації постійного представництва та/або окремої компанії та сплати податків в країні ЄС, якщо доходи отримуються в Україні.

Оскільки основний тягар соціальних виплат щодо громадян України та членів їхніх сімей, які тимчасово перебувають за її межами, несе Україна, урегулювання питання соціального захисту вимагає посиленої уваги держави. У зв'язку з цим необхідно:

- ✓ продовжити перемовний процес щодо укладання угод про соціальне та пенсійне забезпечення з країнами перебування як українських працівників-мігрантів, так і українських біженців;
- ✓ враховуючи низьку зацікавленість деяких країн-реципієнтів в укладанні подібних угод, порушувати питання щодо соціального захисту українських громадян, що перебувають на території країн-членів ЄС в ході переговорів з ЄС в цілому.

Проте, слід також мати на увазі, що якщо надати будь-які преференції з податків громадянам України, які перебувають за кордоном, логічно очікувати, що на цих пільгах збудують «схеми» податкових мінімізацій громадяни вже «далеко не бідні». Цей аспект має бути взятий до уваги з огляду на реальності воєнного часу та на новий статус України як країни-члена кандидата на вступ до ЄС.



Наша адреса:

01015, м. Київ, вул. Лаврська, 16, 2-й поверх

Телефон: (38 044) 201-11-98

Факс: (38 044) 201-11-99

e-mail: info@razumkov.org.ua

Веб-сторінка: www.razumkov.org.ua