

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-4-68-29>

УДК 336.22

Демченко І.В.

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

## ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ІНОЗЕМНИХ ДОХОДІВ РЕЗИДЕНТІВ УКРАЇНИ: ПРАВОВІ АСПЕКТИ

**Анотація.** У статті розглянуто проблеми трудової міграції населення України до сусідніх держав з метою здійснення своєї професійної діяльності та отримання відповідних грошових коштів. Здійснено дослідження робіт фахівців з податкового права та інших галузей права. Особлива увага приділяється аналізу статей Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів громадян отриманих за кордоном. Надається структурний перелік норм на підставі яких здійснюється сплата податків з іноземних доходів особами, які працюють в інших країнах. Здійснено аналіз законодавчого регулювання правових засобів забезпечення сплати податків та здійснено порівняння податкових ставок з іншими країнами в умовах адаптації національного законодавства до вимог Європейського Союзу відповідно до плану реалізації Угоди про асоціацію України та Європейського Союзу.

**Ключові слова:** трудова міграція, резиденти, іноземні доходи, податок на доходи іноземних осіб, подвійне оподаткування.

Demchenko Iona

Yaroslav Mudryi National Law University

## FEATURES OF TAXATION OF FOREIGN INCOME OF RESIDENTS OF UKRAINE: LEGAL ASPECTS

**Summary.** Since taxes are a necessary element of economic relations in society and are the main form of state revenues, as well as an important lever of economic influence of the state on social production. For today, the most massive and significant migratory flow for Ukraine is the labor migration of citizens abroad. The article deals with the problems of labor migration of the population of Ukraine to the neighboring states in order to carry out their professional activity and receive the appropriate funds. The work of specialists in tax law and other branches of law was conducted. Particular attention is paid to the analysis of articles of the Tax Code of Ukraine regarding taxation of income of citizens received abroad. The theoretical analysis of taxation of incomes of individuals – citizens who carry out professional activity outside of Ukraine is offered. The structural list of norms on the basis of which the payment of taxes on foreign incomes is made by persons who work in other countries is given. The purpose of the article is to study and analyze the norms of the national legislation regulating the implementation of the procedure for paying taxes by citizens of Ukraine who work abroad. Analyzing the procedure for paying taxes, one can determine its main criterias: residence, availability of foreign income, cash payment procedure, avoidance of double taxation. At present, the system of measures aimed at regulating relations between the state and the citizen is well-established, but needs some improvement. Also, the legal regulation of legal means of ensuring payment of taxes was analyzed and comparison of tax rates with other countries was made in conditions of adaptation of the national legislation to the requirements of the European Union in accordance with the plan of implementation of the Association Agreement between Ukraine and the European Union.

**Keywords:** labor migration, residents, foreign incomes, income tax of foreigners, double taxation.

**Постановка проблеми.** На сьогодні досить велика кількість громадян України працює за кордоном. Викликано це, перш за все, нестабільною економічною ситуацією та відсутністю необхідної кількості робочих місць у державі. За таких умов особи мають можливість здійснювати свою професійну діяльність у більш економічно сталих країнах. За даних обставин існує потреба визначення резидентства громадян.

Як і особи, які працюють на теренах України, резиденти, які мають місце роботи за кордоном, повинні сплачувати податки до бюджету України. Доходи громадян за кордоном також підлягають оподаткуванню, тому нагальною є потреба розмежування податкових обов'язків осіб, розв'язання проблеми подвійного оподаткування та вирішення питання порядку сплати податків громадянами в Україні.

**Аналіз останніх публікацій.** Вагомий внесок у розвиток практики оподаткування іноземних доходів внесли Носова Є., Глухова В.І.,

Швець Ю.О., Гречко А.В., Гаденко А.Д., Шевчук І.В., Демиденко М.Н., Толочко В.М.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Пропонується теоретичний аналіз оподаткування доходів фізичних осіб – громадян, які здійснюють професійну діяльність за межами України.

**Мета статті.** Дослідження та аналіз норм національного законодавства, якими регулюється здійснення процедури сплати податків громадянами України, які працюють за кордоном.

**Виклад основного матеріалу.** Податки є необхідною структурною одиницею економічних відносин у суспільстві і є основною формою доходів держави, а також не менш важливим важелем економічного впливу держави на суспільне виробництво [6, с. 91].

В останні роки відбуваються регулярні зміни в податковому законодавстві стосовно оподаткування доходів громадян. Це зумовлено як внутрішніми чинниками – реагуванням на економічно-соціальну ситуацію, так і зовнішніми –

необхідністю отримувати фінансування від МВФ та інших міжнародних організацій, збільшувати витрати на оборону. В 2014 році відбулись суттєві зміни в оподаткуванні доходів громадян: запроваджено оподаткування пасивних доходів і пенсій, введено військовий збір, що збільшило податкове навантаження [8, с. 46].

Проте, незважаючи на збільшення податкових надходжень до державного бюджету, податкова система потребує вдосконалення. Основними недоліками залишаються: нерівномірність і несправедливість розподілу податкового навантаження; перетворення податкової системи у чинник пригнічення економічного зростання та інвестиційної активності, стимулювання ухилення від сплати податків і відтік капіталів за кордон; проблема подвійного оподаткування; нестабільність податкового законодавства [6, с. 92].

Незважаючи на проблеми, які стосуються законодавства, в Україні існує ще одне питання, яке потребує вирішення, а саме міграційного процесу. Найбільш масовим і значущим для України міграційним потоком є трудова міграція громадян за кордон. Завдяки отриманій за часів незалежності свободі пересування в умовах непростих економічних обставин, низьких заробітних плат робота за кордоном стала для багатьох українців стратегією виживання та підвищення добробуту своїх сімей. Вона є потужним соціальним амортизатором, чинником зменшення бідності, напруги на ринку праці, джерелом значних валютних надходжень, але, водночас, несе ризики втрати частини необхідного для розвитку країни трудового та інтелектуального потенціалу.

Така ситуація є вкрай несприятливою для України, але якщо поглянути на обсяг грошових переказів від трудових мігрантів, то можна побачити, що він є доволі значним. Національний банк України прогнозує подальше збільшення сум грошових переказів в Україну від «заробітчани»: якщо за 2018 рік їх сума оцінена в 11,6 млрд. доларів, то за 2019 рік очікується отримати 12,2 млрд. доларів. Починаючи лише з 2016 року обсяги переказів «заробітчани» перевищують 10% від ВВП України [5, с. 65].

Тому, на мою думку, важливим завданням є визначення умов сплати податків для громадян України, які працюють за кордоном. Основними аспектами при вирішенні цього питання є резидентство, об'єкт оподаткування та порядок сплати податків.

Спочатку необхідно визначити хто саме має сплачувати податки. Розмежовуючи поняття резидент та нерезидент, можна звернутися до Податкового кодексу України. Відповідно до пп. «в» пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу резидент – це фізична особа, яка має місце проживання в Україні [3].

Першою умовою визначення резидентства є обставина за якої, якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні.

Другим критерієм є ситуація у якій 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. 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.

Третьою підставою виступає обставина у разі якої 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. Тобто, для встановлення обов'язку сплати особою податку є визначення її приналежності як резидента України.

Рухаючись далі, важливо визначити, що саме є об'єктом оподаткування. У даному випадку об'єктом виступає іноземний дохід. Згідно зі ст. 163.1.3. Податкового кодексу, іноземні доходи – це доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України [3].

Більш детально розкриває дане поняття ст. 14.1.55. Податкового кодексу, а саме встановлює, що дохід, отриманий з джерел за межами України, – будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів, а також інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, не підконтрольних контролюючим органам.

Виходячи з вищевказаного, об'єктом оподаткування для громадян України, які працюють за кордоном є кошти отримані ними за здійснення своєї трудової діяльності на підставі цивільно-правового чи трудового договору.

Також, основним завданням виступає визначення порядку сплати податку трудовими мігрантами. Існує велика кількість роз'яснень органів ДФС з приводу послідовності дій, які мають бути здійснені громадянами, працевлаштованими за кордоном.

Загальний порядок визначається ст. 170.11. Податкового кодексу України. У разі, якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, сума такого доходу включається до загального річного оподаткованого доходу платника податку – отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію. Порядок подання податкової декларації визначається ст. 49 Податкового кодексу. Відповідно до ст. 49.1. податкова декларація подається за звітний період в установлені Кодексом строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків [3].

Важливим аспектом при здійсненні сплати податку є уникнення подвійного оподаткування.

У разі якщо згідно з нормами міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, він визначає суму такого зменшення за зазначеними підставами у річній податковій декларації. Суми податків та зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час розрахунку податків та зборів в Україні. Для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України.

У разі відсутності в платника податку підтверджуючих документів щодо суми отриманого ним доходу з іноземних джерел та суми сплаченого ним податку в іноземній юрисдикції, такий платник зобов'язаний подати до контролюючого органу за своєю податковою адресою заяву про перенесення строку подання податкової декларації до 31 грудня року, наступного за звітним. У разі неподання в установлений строк податкової декларації платник податків несе відповідальність [3].

Це цілком можливо, наприклад, у Польщі ставка податку на доходи фізичних осіб 19%, тому сплачені там суми перекрыють 18% вітчизняного податку на доходи фізичних осіб. Водночас питання заліку іноземного податку проти сплати зобов'язань з вітчизняного збору на даний момент не дозволене. Податкові органи вважають, що така можливість відсутня, хоча існують юридичні аргументи проти такої думки [1, с. 87].

Що ж стосується оподаткування в Німеччині, то початкова ставка податку на доходи фізичних осіб становить 0% на доходи, менші за \$9 тис. Починаючи з доходів на суму від \$9 тис. до \$11,5 тис. податок на доходи фізичних осіб становить 2,56%.

У Великобританії неоподатковуваний мінімум за рік становить 2790 фунтів стерлінгів, а податкові ставки – 20%, 40% і 45%.

У Швеції резиденти та нерезиденти зобов'язані сплачувати податок з усіх джерел доходів, які вони отримують (підприємницька діяльність; капітал; заробітна плата). Податок обчислюється за прогресивною шкалою, загальна максимальна ставка податку становить 56,9%.

У Норвегії резиденти сплачують національний і місцевий податок з усіх доходів, які були одержані в країні та за її межами. Податок на доходи фізичних осіб з річної зарплати обчислюють за ставкою 9,5%, а нерезидентів 11%, якщо дохід – від 220 501 до 248 500 норвезьких крон.

В Іспанії декларація про доходи резидента включає всі доходи, які він одержав по всьому світу; незалежно від місця проживання його статус визначається на весь податковий період. Податок розраховується за ставкою від 24 до 52%. Якщо дохід становить 300 000€, то застосовується ставка 52% [9, 773].

Усунення подвійного оподаткування є важливою умовою при сплаті податків громадянами України, які працюють за кордоном. З цією метою між Україною та іншими державами укладаються двосторонні міжурядові угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування. На сьогодні відповідно до Листа Державної фіскальної служби України «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування» існують 73 чинні договори [10].

**Висновки.** Виходячи зі стратегічної мети України – побудови соціально-орієнтованої економіки та інтеграції в європейське співтовариство, податкова система має бути гармонізованою із податковими системами інших країн Європи. Незважаючи на проблеми, які стосуються законодавства, в Україні існує ще одне не вирішене питання міграційного процесу. Найбільш масовим і значущим для України міграційним потоком є трудова міграція громадян за кордон. Аналізуючи процедуру сплати податків, можна визначити основні її критерії: резидентство, наявність іноземного доходу, порядок сплати грошових коштів, уникнення подвійного оподаткування. Наразі система заходів спрямована на регулювання відносин між державою та громадянином є налагодженою, але потребує певного вдосконалення.

## Список літератури:

1. Тофан І. Проблематика оподаткування в країнах Євросоюзу. *Аграрна економіка*. 2012. № 1. С. 86–90.
2. Шевчук І.В. Іноземний досвід оподаткування доходів фізичних осіб та можливості його адаптації в Україні. *Форум права*. 2016. № 2. С. 30–39.
3. Податковий кодекс України редакція від 23.02.2017 № 1910. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>
4. Гаденко А.Д. Особливості оподаткування доходів фізичних осіб. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 3. С. 45–50.
5. Гречко А.В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції. *Економіка та управління національним господарством*. 2014. № 3. С. 60–70.
6. Глухова В.І. Аналіз податкових надходжень до державного бюджету України в сучасних умовах. *Стратегічні пріоритети в XXI столітті. Економіка та управління національним господарством*. 2017. № 3. С. 91–93.
7. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар / у 3 ч. М.П. Кучерявенко, І.Л. Самсін, І.Х. Темкіжев та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка та І.Х. Темкіжева. Харків : Право, 2012. Ч. 2. 826 с.
8. Демиденко Л.М. Оподаткування доходів громадян в Україні: фіскальні новації. *Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 6/20. С. 45–49.
9. Швець Ю.О. Оподаткування доходів фізичних осіб: проблеми та перспективи в Україні та ЄС. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 771–777.
10. Лист ДФС України від 02.01.2018 № 78/7/99-99-01-02-02-17 «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування». URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/-mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328349.html>

**References:**

1. Tofan I. (2012). Problematyka opodatkuvannia v krainakh yevrosoiuzu [Problems of taxation in the countries of the European Union]. *Agrarian economy*, no. 1, pp. 86–90.
2. Shevchuk I.V. (2016). Inozemnyi dosvid opodatkuvannia dokhodiv fizychnykh osib ta mozhlyvosti yoho adaptatsii v Ukraini [Foreign experience of taxation of individuals' incomes and possibilities of its adaptation in Ukraine]. *Forum of law*, no. 2, pp. 30–39.
3. Podatkovyi kodeks Ukrainy redaktsiia vid 02/23/2017 [Tax Code of Ukraine]. No. 1910. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>
4. Gadenko A.D. (2017). Osoblyvosti opodatkuvannia dokhodiv fizychnykh osib [Features of personal income taxation]. *Global and national problems of the economy*, no. 3, pp. 45–50.
5. Grechko A.V. (2014). Perspektyvy reformuvannia podatkovoi systemy Ukrainy v umovakh yevrointehratsii [Prospects for reforming the tax system of Ukraine in the context of European integration]. *Economics and management of the national economy*, no. 3, pp. 60–70.
6. Glukhova V.I. (2017). Analiz podatkovykh nadkhodzen do derzhavnoho biudzhetu Ukrainy v suchasnykh umovakh Stratehichni priorytety v XXI stolitti [Analysis of tax revenues to the state the budget of Ukraine in modern conditions Strategic priorities in the XXI century]. *Economics and management of the national economy*, no. 3, pp. 91–93.
7. Kucheriavenko M.P., Samsin I.L., Temkizhev I.Kh. (2012). Podatkovyi kodeks Ukrainy: naukovo-praktychnyi komentar [Tax code of Ukraine: scientific and practical commentary]. Kharkiv : Pravo. (in Ukrainian)
8. Demidenko L.M. (2017). Opodatkuvannia dokhodiv hromadian v Ukraini: fiskalni novatsii [Taxation of Citizens' Income in Ukraine: Fiscal Innovations]. *Economic science. Investments: practice and experience*, no. 6/20, pp. 45–49.
9. Shvets Yu.O. (2017). Opodatkuvannia dokhodiv fizychnykh osib: problemy ta perspektyvy v Ukraini ta YeS [Taxation of Individuals' Income: Problems and Prospects in Ukraine and the EU]. *Global and national problems of the economy*, no. 17, pp. 771–777.
10. Lyst DFS Ukrainy vid 02.01.2018 № 78/7/99-99-01-02-02-17 "Shchodo mizhnarodnykh dohovoriv pro unyknennia podviinoho opodatkuvannia" [Letter DFS of Ukraine dated January 2, 2018 No. 78/7/99-99-01-02-02-17 "Concerning the International Treaties on the Avoidance of Double Taxation"]. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328349.html>