

## ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОСНОВНИХ КРИТЕРІЇВ ДЕТЕРМІНАЦІЇ РЕЗИДЕНТСЬКОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

У статті висвітлено основні критерії фінансово-правового зв'язку особи з державою – місце проживання, постійне місце проживання та основне місце проживання. Розкрито правову природу "основного місця проживання" як безумовного критерію визначення резидентського статусу фізичної особи – платника податків та проаналізовано правозастосовчу діяльність державних органів щодо застосування цього критерію.

**Ключові слова:** податкова резиденція, постійне місце проживання, основне місце проживання, звичайне місце проживання, фіскальні доміцilli.

### I. Вступ

За чинності Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003 р. № 889 [1] для самостійного визначення платником податків свого основного місця проживання існувала складна процедура, яка передбачала отримання в податкових органах спеціальних документів. Доцільність і правомірність такої процедури була спірною, що підтверджувалося тодішньою неоднозначною та суперечливою судовою практикою. З прийняттям Податкового кодексу України [2] ситуація не змінилася, в цьому нормативно-правовому акті передбачено такі ж основні критерії визначення резидентського статусу особи, як і в попередньому законі.

Водночас положення Податкового кодексу України створюють передумови для самостійного визначення особою свого основного місця проживання на території України. Наразі відсутня законодавча процедура для реалізації цього права. По суті, має місце такий стан справ, коли Податковим кодексом України надано право фізичним особам на самостійне визначення свого основного місця проживання на території України, але нормами чинного законодавства не визначено зміст фінансово-правової дефініції "основне місце проживання особи" і не передбачено порядку, відповідно до якого така особа може реалізувати надане їй право.

Проблематика визначення правового статусу резидентів у фінансово-правовій доктрині розглядали такі вчені, як Л. К. Воронова, Д. О. Гетманцев, С. Т. Кадькаленко, М. П. Кучерявенко, О. А. Лукашев, Н. Ю. Пришва та ін.

Разом із тим залишаються аспекти детермінації резидентського статусу фізичної особи – платника податків, що потребують додаткових досліджень, одними з таких є

основні критерії визначення резидентського статусу особи.

### II. Постановка завдання

Метою статті є розкриття змісту основних критеріїв фінансово-правового зв'язку особи з державою на основі аналізу нормативно-правових актів та їх практичного застосування.

### III. Результати

У розвинутих країнах національне законодавство зазвичай не містить чіткого визначення терміна "фіскальний резидент". Натомість у правовій базі провідних світових країн містяться правила, за допомогою яких особа визнається фіскальним резидентом конкретної податкової юрисдикції. Принагідно потрібно зауважити, що така позитивна практика була імплементована в податкове законодавство України. Враховуючи міжнародний досвід, законодавець у Податковому кодексі України (надалі – ПКУ) передбачив критерії визначення особи резидентом України.

Зокрема, згідно з пп. "в" пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, резидентом України є: фізична особа, яка має місце проживання на території України; фізична особа, яка має постійне місце проживання на території України (якщо така особа також має місце проживання на території іншої держави); фізична особа, яка має центр життєвих інтересів в Україні (якщо така особа має місце постійного проживання на території України та іншої держави); фізична особа, що перебуває в Україні не менше 183 днів (якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав); фізична особа, що є громадянином України (якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи або якщо також є громадянином іншої держави). Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визнання особою, в поряд-

ку, передбаченому ПКУ, свого основного місця проживання на території України.

Зауважимо, що такий перелік є вичерпним, хоча й містить достатній рівень деталізації критеріальної бази. До того ж відповідні детермінанти мають власну градацію підстав для визначення резидентського статусу фізичної особи. Так, із положень ПКУ вбачається досить чіткий і вичерпний механізм визначення фінансово-правового зв'язку особи з державою, основними критеріями якого є "місце проживання", "постійне місце проживання" та "основне місце проживання", а всі інші критерії є додатковими, які застосовуються лише при неможливості визначити резидентський статус особи за допомогою основних критеріїв.

Враховуючи вищезазначене, першим критерієм є місце проживання платника податків, яке за загальним правилом можна розглядати як житло, розташоване на території адміністративно-територіальної одиниці, у якій особа проживає постійно або тимчасово [3; 4]. ПКУ не містить визначення місця проживання, але на підставі положень пп. 14.1.129.1 п. 14.1 ст. 14 цього нормативно-правового акту можна зробити висновок, що місцем проживання за легальними характеристиками є віднесені до житлового фонду будівлі, зокрема житловий будинок, квартира, котедж і кімнати в багатосімейних (комунальних) квартирах. Зі змісту пп. 14.1.129.2, 14.1.129.3, 14.1.129-1 п. 14.1 ст. 14 ПКУ вбачається, що до місця проживання особи не відносять садовий та дачний будинок, готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку.

По суті, враховуючи вищевикладені легальні критерії щодо змістовного наповнення категорії "місце проживання", можна дійти висновку, що це віднесені до житлового фонду будівлі (житловий будинок, квартира, котедж і кімнати в багатосімейних (комунальних) квартирах), розташовані на території адміністративно-територіальної одиниці, в якій особа проживає постійно або тимчасово.

У процедурному плані правова категорія "місце проживання" стосується безконфліктного адміністративного провадження у вигляді вчинення реєстраційних дій – внесення інформації до Єдиного державного демографічного реєстру про місце проживання або місце перебування особи із зазначенням адреси, за якою з особою може вестися офіційне листування або вручення офіційної кореспонденції; до паспорта громадянина України; тимчасового посвідчення громадянина України; посвідки на постійне проживання; посвідки на тимчасове проживання; посвідчення біженця; посвідчення особи, яка потребує додаткового захисту;

посвідчення особи, якій надано тимчасовий захист; довідки про звернення за захистом в Україні [5] (п. 1.2 Порядку реєстрації місця проживання та місця перебування фізичних осіб в Україні та зразків необхідних для цього документів, затвердженого наказом Міністерства внутрішніх справ від 22.11.2012 р. № 1077) (далі – Порядок реєстрації місця проживання).

При цьому громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які постійно або тимчасово проживають в Україні, зобов'язані протягом десяти днів після прибуття до нового місця проживання зареєструвати місце проживання [3, ст. 6]. Тобто платник податків зобов'язаний протягом десяти днів зареєструвати своє постійне місце проживання, за наслідком чого уповноважений орган на підставі Закону України "Про Єдиний державний демографічний реєстр та документи, що підтверджують громадянство України, посвідчують особу чи її спеціальний статус" і згідно з Порядком реєстрації місця проживання внесено відповідні відомості до Єдиного державного демографічного реєстру та до паспорта громадянина України або посвідки на постійне проживання. Щодо державної реєстрації місця проживання, варто також звернути увагу на рішення Європейського суду з прав людини від 19.10.2004 р. у справі "Мельниченко проти України", в якому суд висловив позицію, що навіть при фактичній відсутності особи в Україні, правовий зв'язок з державою зберігається за наявності нескасаної прописки в національному паспорті [6, п. 61].

Щодо постійного місця проживання як другого основного критерію детермінації резидентського статусу фізичної особи, то на думку А. І. Худякова, М. Н. Бродського, Г. М. Бродського, принцип резидентства розділяє платників податків на резидентів і нерезидентів залежно від того, чи має особа постійне місце проживання в конкретній державі. Ознаки резидентів і нерезидентів встановлює національне законодавство [7, с. 38]. Тобто постійне місце проживання фізичної особи насамперед визначається через законодавчі положення.

Враховуючи вищезазначене, в українському законодавстві на рівні спеціальних правових норм встановлено обов'язок фізичним особам – платникам податків визначити свою податкову адресу за своїм місцем проживання, за яким береться на облік як платник податків (п. 45.1 ст. 45 ПКУ). В Україні застосовують усталену практику щодо заборони для платника податків – фізичної особи мати одночасно більше однієї податкової адреси. Можна дійти висновку, що постійне місце проживання – це місце проживання, у якому платник податків постійно проживає, яке

стійно проживає, яке зареєстроване в установленому Законом України “Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні” порядку та в якому особа взята на облік як платник податків.

Безальтернативним, згідно з ПКУ, основним критерієм, відповідно до якого платників податків за замовченням відносять до резидентів України є основне місце проживання особи. У чинному законодавстві зазначена правова дефініція використовується лише в абз. 9 пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ як головний та достатній критерій для набуття платником податків правового статусу резидента України. Відповідно до цієї норми особа в порядку, встановленому ПКУ, вправі самостійно визначити своє місце проживання на території України як основне. Однак ані зміст дефініції, ані порядок самостійного визначення основного місця проживання законодавчо не регулюється. Крім того, міжнародні конвенції щодо уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною з іншими державами, передбачають визнання резидентами всіх осіб, що згідно із законодавством України підлягають оподаткуванню в Україні на підставі місця проживання та постійного місця проживання, а жодних інших умов, як, наприклад, основне місце проживання, не встановлено.

В історіографічному контексті вперше термін “основне місце проживання” як достатня підстава для визначення особи резидентом був застосований в абз. 8 пп. 1.20.1 п. 1.20 ст. 1 Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 р. № 889, але чинне на той час законодавство також не містило тлумачення як змісту відповідної дефініції, так і порядку, згідно з яким особа була б у змозі самостійно визначити своє основне місце проживання. У подальшому в податкових роз’ясненнях, наприклад, у листі Державної податкової адміністрації України від 18.11.2010 р. № 12299/6/17-0716, було надано рекомендацію, відповідно до якої при застосуванні зазначеної норми платникам податків потрібно керуватися нормами іншого спеціального та/або загального цивільного законодавства [8]. На сьогодні кардинальних змін не відбулося, окрім фрагментарного закріплення цього терміна в правових нормах матеріального права, а також певною мірою процедурного забарвлення. Керуючись нормами спеціального та загального законодавства України, можна визначити постійне місце проживання особи, а для розуміння змісту фінансово-правової дефініції “основне місце проживання”, на нашу думку, доцільно застосувати загальну аналогію права. Юридичну категорію “основне місце проживання” за змістом можна співвіднести з термінами “habitual abode” і “fiscal domicile”, що використовують

у країнах з розвинутою економікою (насамперед у державах-членах ЄС).

Враховуючи вищевикладені позиції, зауважимо, що як у національному законодавстві, так і в міжнародному праві, що ґрунтується на модельних конвенціях щодо подвійного оподаткування (ОЕСР, ООН, США), існують спеціальні правила “tiebreaker rules”, за допомогою яких визначається фінансово-правовий статус особи [9]. Так, категорія “habitual abode” – це одне з правил “tiebreaker rules”, що застосовується, якщо особа має постійне місце проживання у двох договірних країнах і неможливо точно визначити її центр життєвих інтересів, а тому береться до уваги та резиденція (місце проживання), де особа проводить більше часу (переважно проживає) [10, с. 87–88]. Тобто міжнародний термін “habitual abode” застосовується в разі неможливості визначення резидентського статусу особи за допомогою попередніх правил, зокрема місця постійного проживання та центру життєвих інтересів особи, і яке передбачає, що особа є резидентом тієї договірної держави, де зазвичай проживає. Прикладом застосування цього правила може бути п. “b” ч. 1 ст. 4 Конвенції між Урядом України та Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно в аспекті визначення резидентського статусу особи в тій Договірній Державі, де вона зазвичай проживає, у випадку відсутності постійного місця проживання чи неможливості визначення Договірної Держави з центром життєвих інтересів вказаної особи [12].

Тобто, категорія “habitual abode”, що використовується в модельних конвенціях, на перший погляд, як за своїм змістом так і за формою (одне з правил визначення резидентського статусу) кореспондується з категорією “основне місце проживання” Податкового кодексу України, однак все ж за змістом є вужчою, оскільки береться до уваги лише формальна ознака переважного проживання особи.

Водночас, згідно із ст. 4 Модельної Конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал (надалі – Модельна конвенція), термін “резидент однієї Договірної Держави” означає особу, яка за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі основного місця проживання (domicile) [12]. Тобто, у Модельній конвенції резидентський статус особи, який визначається на підставі основного місця проживання особи, має спеціальний термін “domicile”, який у ширшому значенні не тлумачиться.

Зарубіжні підходи у правовій регламентації основного місця проживання фізичної особи в контексті фінансово-правової пло-

щини також відсилають до юридичної категорії “доміциль” (фіскальний доміциль), яка в країнах англо-саксонської правової системи та в країнах з континентальною правовою системою за змістом схожа, однак має деякі особливості.

Як методологічний інструмент для аналізу збіжностей та розбіжностей між правовими системами різних юрисдикцій порівняльне правознавство є корисним засобом для підвищення розуміння міжнародного правового порядку і його ставлення до інших правових систем [13].

Наприклад, фіскальний доміциль Великобританії – це особа, що народилась або переважну частину життя прожила у Великобританії або останнім часом постійно там проживає [14]. По суті, згідно з податковим законодавством Великобританії терміни “доміциль” і “резидент” не тотожні поняття та існують незалежно один від одного. Особа може бути фіскальним резидентом однієї податкової юрисдикції, а фіскальним доміцилом іншої. У такому випадку доміциль сплачує податки з усіх доходів (у тому числі з доходів, джерелом походження яких є інша держава) до держави, доміцилом якої він є.

Натомість у країнах континентального права, зокрема Франції, Австрії, Ліхтенштейну, фіскальним доміцилом є фізична особа основне місце проживання якої співпадає з місцем здійснення професійної діяльності та центром життєвих інтересів (економічних зв'язків). Так, згідно із ст. 4В Загального кодексу про податки Республіки Франції (*Code général des impôts*), фіскальний доміциль (*domicile fiscal*) – це особа, що має основне житло або основну резиденцію у Франції, та/або професійна діяльність (платна або безоплатна) якої здійснюється у Франції, та/або центр економічних зв'язків знаходиться у Франції [15]. Тобто термін “фіскальний доміциль” у податковому законодавстві Франції, як і в українському законодавстві, є одним з критеріїв визначення резидентського статусу особи та в своєму змісті поєднує постійне місце проживання особи та її центр життєвих інтересів.

Отже, враховуючи вищенаведене, можна дійти висновку, що критерій, який дає змогу безумовно віднести особу до фіскальних резидентів України “основне місце проживання” за своєю правовою природою (за своїм духом) та за зовнішньою формою (матеріальним закріпленням) подібний більше до аналогічного критерію визначення резидентського статусу особи в країнах континентальної системи права, зокрема Республіки Франції – “фіскальний доміциль”, що в свою чергу дає підстави стверджувати про основне місце проживання особи, як про місце постійного проживання особи в поєд-

нанні з певною її соціальною активністю, яка пов'язана саме з цим місцем проживання.

Водночас на рівні загальних і спеціальних норм законодавства України досі простежується невизначеність правового становища іноземних громадян та осіб без громадянства при детермінації основного місця проживання. Так, станом на час регулювання статусу резидентів Законом України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 р. № 889 на підставі листа Державної податкової адміністрації України від 18.02.2008 р. № 1367/6/17-0716 іноземні громадяни, які одержали в Україні посвідку на постійне місце проживання в Україні не потребували підтвердження статусу податкового резидента України – в паспортному документі таких осіб мала бути проставлена імміграційна віза, що засвідчувала право іноземця або особи без громадянства на в'їзд в Україну для постійного проживання. Крім того не потребували підтвердження свого резидентського статусу іноземці при їх державній реєстрації як самозайнятої особи [16]. Тобто, фіскальний орган займав позицію, відповідно до якої видані іноземцям або особам без громадянства в установленому законом порядку посвідки на постійне місце проживання звільняли таких осіб від будь-яких додаткових дій для визначення їх резидентського статусу. В усіх інших випадках такі особи повинні підтверджувати свій резидентський статус відповідною довідкою, виданою фіскальним органом.

Через два роки фіскальна служба змінила свою позицію. Так, відповідно до листа Державної податкової адміністрації України від 10.06.2010р. № 11318/7/17-0717, для самостійного визначення власного резидентського статусу, у разі обрання основного місця проживання в Україні, іноземець повинен звернутися до фіскального органу за місцем свого проживання в Україні, зареєстрованим відповідно до законодавства із заявою, форма якої затверджена наказом Державної податкової адміністрації України “Про затвердження примірних форм Заяви фізичної особи – іноземця про самостійне визначення резидентського статусу та Повідомлення працедавця про самостійне визначення фізичною особою – іноземцем резидентського статусу” від 05.10.2004 р. № 581 (далі – наказ № 581) [17;18]. Разом із заявою, враховуючи роз'яснення в листі Державної податкової адміністрації України від 14.06.2010 р. № 6817/5/17-0716, 1155-7/7/17-0717, іноземний громадянин повинен був надати податковим органам, зокрема, але не виключно: копію паспорта з відміткою про право постійного проживання в Україні та копію посвідки на постійне проживання в Україні; довідку з ЖЕКу ф. № 3 про термін та місце проживання і склад сім'ї та копії до-

кументів, що підтверджують родинні зв'язки з членами сім'ї (за їх наявності); копію договору купівлі-продажу (інший документ на право власності) житла, що визначене як постійне місце проживання в Україні; довідку від працедавця про період працевлаштування та доходи, нараховані (виплачені, надані) іноземцю в минулому та поточному роках; копію довідки про присвоєння ідентифікаційного номеру [19]. За результатами розгляду фіскальним органом заяви та наданих до неї документів згідно з наказом № 581, видавалося повідомлення, чинне з дня його видачі та до завершення податкового року.

Зауважимо, що така складна процедура набуття статусу фіскального резидента у зв'язку із самостійним визначенням іноземцем свого основного місця проживання на території України виглядає дивною та суперечливою, по-перше, іноземець при отриманні дозволу на імміграцію та посвідки на постійне місце проживання вже надавав відповідним державним органам усі ці документи згідно з вимогами ст. 9 Закону України "Про імміграцію" від 07.06.2001 р. № 2491-III [20]; по-друге, розвинені країни у разі наявності відповідних підстав визнають таких осіб своїми резидентами за замовченням (автоматично), оскільки вони проживають та отримують дохід в одній податковій юрисдикції, а, отже, повинні сплачувати податки з усіх своїх доходів.

Охарактеризована вище позиція щодо створення такою процедурою більше проблем, ніж користі підтвердилась й у неоднозначній позиції судових органів. Зокрема, рішеннями Вищого адміністративного суду України у справах № К/9991/21906/11 від 14.07.2014 р. та № К/9991/46461/12 від 23.06.2014 р. суд встановив, що особи можуть самостійно визначити статус податкового резидента України шляхом звернення до податкового (фіскального) органу за місцем реєстрації в органах внутрішніх справ із відповідною заявою фізичної особи–іноземця про самостійне визначення резидентського статусу, форма якої встановлена наказом № 581. Статус податкового резидента України таких іноземців чи осіб без громадянства підтверджено довідкою податкового (фіскального) органу, виданою відповідно до зазначеного вище наказу [21; 22]. Тобто, Вищим адміністративним судом України сформульовано чітку позицію щодо подачі для отримання статусу податкового резидента додаткових документів, посвідки на постійне місце проживання для іноземців та осіб без громадянства, довідки про присвоєння ідентифікаційного номера, що підтверджує податкову реєстрацію осіб за місцем проживання тощо, а власне статус фіскального резидента України підтверджено виключно

відповідною довідкою. Водночас Вищий адміністративний суд України в рішеннях від 04.09.2014 р. у справах № К/800/37035/13 та № К/800/37077/13 прийшов до протилежного висновку та погодився з позицією судів попередніх інстанцій, згідно з якою чинним законодавством передбачено можливість віднесення іноземних громадян до резидентів України за іншими ознаками, окрім як на підставі поданої заяви про самостійне визначення резидентського статусу, зокрема за наявності місця проживання [23; 24]. Тобто, такий спосіб набуття статусу фіскального резидента, як подання спеціальної заяви, розглядають як альтернативний до інших критеріїв детермінації резидентства.

При цьому потрібно зазначити, що наразі фіскальна служба змінила позицію щодо набуття іноземцями статусу резидента у зв'язку з самостійним визначенням свого основного місця проживання в Україні. В листі Державної податкової адміністрації України від 05.04.2011 р. № 6506/6/17-0715, фіскальний орган зазначає, що ПКУ не містить норми щодо необхідності одержання іноземцями від податкових органів документів, що підтверджують статус резидента України [25]. Крім того у цьому листі вказано, що видана іноземцю на підставі Закону України "Про імміграцію" від 07.06.2001 р. № 2491 посвідка на постійне проживання в Україні є лише дозволом на постійне проживання в Україні та не підтверджує факт проживання (постійного проживання) іноземця в Україні, тому не може бути документом, який свідчить про резидентський статус платника податку в Україні. Враховуючи вищенаведене, у зв'язку з відсутністю законодавчо встановленої процедури визначення основного місця проживання цей критерій для набуття статусу резидента неможливо застосувати, зокрема іноземним громадянам та особам без громадянства, не звернувшись до суду.

#### **IV. Висновки**

Отже, основними критеріями детермінації резидентського статусу фізичної особи – платника податків є його місце проживання, постійне місце проживання та основне місце проживання, причому останній критерій є безумовним – самостійне визнання особою в порядку, передбаченому ПКУ, свого основного місця проживання на території України є достатньою підставою для визнання її резидентом України. Однак у зв'язку з відсутністю законодавчо визначеного порядку самостійного визнання особою свого основного місця проживання, цей безумовний критерій на правозастосовчому рівні неможливо застосувати для визначення резидентського статусу як громадян, так і іноземців чи апатридів.

**Список використаної літератури**

1. Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003 № 889 // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : із зм. і доп. станом на 10.09.2015 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – Т. 1. – № 92. – С. 9.
3. Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні : Закон України від 11.12.2003 р. № 1382-IV : із зм. і доп. станом на 22.11.2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15. – Ст. 232.
4. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV : із зм. і доп. станом на 12.08.2015 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40. – Ст. 356.
5. Про затвердження Порядку реєстрації місця проживання та місця перебування фізичних осіб в Україні та зразків необхідних для цього документів : наказ Міністерства внутрішніх справ від 22.11.2012 р. № 1077 : із зм. і доп. станом на 19.12.2014 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 99. – С. 195.
6. Рішення Європейського суду з прав людини від 19.10.2004 р. у справі "Мельниченко проти України" // Офіційний вісник України. – 2005. – № 21. – С. 265. – Ст 1182.
7. Худяков А. И. Основы налогообложения: учебник / А. И. Худяков, М. Н. Бродский, Г. М. Бродский. – Санкт-Петербург : Европейский дом, 2002. – 432 с.
8. Лист Державної податкової адміністрації України від 18.11.2010 р. № 12299/6/17-0716 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1409-12299.html>.
9. Tanenbaum E. Abandoning 'Lawful Permanent Resident' Status [Electronic resource] / E. Tanenbaum // Tax Management International Journal. – 2015. – Mode of access: <http://www.bna.com/abandoning-lawful-permanent-n17179922026/>.
10. Commentaries on the articles of the Model Tax Convention // OECD Model Tax Convention : full-length version. – 2010. – Vol. II. – P. R (15)-1. – P. 45–423.
11. Про ратифікацію Конвенції між Урядом України та Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно і Протоколу до неї: Закон України від 02.10.2012 р. № 5297-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 81. – С. 9. – Ст. 3252.
12. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version) [Electronic resource]. – Mode of access: [http://www.keepeek.com/DigitalAssetManagement/oecd/taxation/modeltaxconventiononincomeandoncapital2015fullversion\\_9789264239081-en#page1](http://www.keepeek.com/DigitalAssetManagement/oecd/taxation/modeltaxconventiononincomeandoncapital2015fullversion_9789264239081-en#page1).
13. Butler W. E. Comparative Law and International Law / W. E Butler/ in R. Bernhardt (Ed.); Encyclopedia of Public International Law. Volume I. – North-Holland. 1992. – P. 700.
14. Guidance Note: Residence, Domicile and the Remittance Basis [Electronic resource]. – Mode of access: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/427602/RDR1\\_gov\\_uk\\_hype\\_rlinks\\_0\\_3\\_7078500.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/427602/RDR1_gov_uk_hype_rlinks_0_3_7078500.pdf).
15. Code General des Impôts : dernière modification du 19.08.2015 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006302201&cidTexte=LEGITEXT000006069577>.
16. Лист Державної податкової адміністрації України "Щодо визначення резидентського статусу платника податку – фізичної особи (витяг)" від 18.2.2008 р. № 1367/6/17-0716 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2cid05816.html>.
17. Лист Державної податкової адміністрації України від 10.06.2010 р. № 11318/7/17-0717 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://govuadocs.com.ua/docs/index15808.html>.
18. Наказ Державної податкової адміністрації України "Про затвердження примірних форм Заяви фізичної особи – іноземця про самостійне визначення резидентського статусу та Повідомлення працедавця про самостійне визначення фізичною особою – іноземцем резидентського статусу" від 05.10.2004 р. № 581 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI6709.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI6709.html).
19. Лист Державної податкової адміністрації України від 14.06.2010 р. № 11557/7/17-0717, 6817/5/17-0716 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DPA025.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA025.html).
20. Закон України "Про імміграцію" від 07.06.2001 р. № 2491-III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 41. – Ст. 197.
21. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 14.07.2014 р. у справі № К/9991/21906/11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/39887875>.
22. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 23.06.2014 р. у справі № К/9991/46461/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/39631602>.
23. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 04.09.2014 р. у справі № К/800/37035/13 [Електронний ре-

сурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40884256>.

24. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 04.09.2014 р. у справі № К/800/37077/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40884258>.

25. Лист Державної податкової адміністрації України від 05.04.2011 р. № 6506/6/17-0715 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2017-6506.html>.

Стаття надійшла до редакції 28.10.2015.

---

**Маринчак Е. С. Проблемные вопросы основных критериев детерминации резиденского статуса налогоплательщиков**

*В статье исследуются основные критерии финансово-правовой связи лица с государством – место жительства, постоянное место жительства и основное место жительства. Раскрывается правовая природа “основного места жительства” как безусловного критерия определения резидентского статуса физического лица – налогоплательщика и анализируется правоприменительная деятельность государственных органов в части использования данного критерия.*

**Ключевые слова:** налоговая резиденция, постоянное место жительства, основное место жительства, обычное место жительства, фискальные domicilio.

**Marynchak Ie. Issues of Basic Criteria of Determination of Residential Status of the Taxpayer**

*In the article the author researched main principles of financial and legal relationships between a person and a state: residence, permanent and principal residence (habitual abode). The author proposes to consider the relevant criteria as hermeneutical range of determination of residency status. The author focuses on interpretation of the legal category of “habitual abode”. The article studies issue of theoretical and practical values, provides a critical analysis of tax legislation of Ukraine. The shortcomings of the current procedures for obtaining residential status are also researched in the article. Legislation is inherently static, whereas the tax and legal validity is dynamic, it always develops and is instable. Usual legislative mechanisms do not have time to respond to changes in the object of legal regulation.*

*It is noted that within the reform of the tax system of Ukraine positive steps towards the formalization of the necessary constituent elements of financial and legal relationships between a person and a state were also taken into account. The Tax Code of Ukraine establishes the place of residence as the main criterion for residential status, but absence of legal procedure for determining the place of residence, either permanent or basic, eliminates this criterion.*

*Considering the abovementioned, the principal dwelling as a criterion for acquiring the status of a resident cannot be applied towards foreigners and apatrides.*

*Therefore, despite the fact that according to Ukrainian legislation the place of living, permanent place of living and taxpayers' principal place of living are the main criteria for the emergence of financial and legal relationships between a person and the state, it is necessary to clearly establish legislative procedural characteristics on the right of determination of the residential status of an individual. Insufficient legal regulation, absence of any theoretical developments and studies cause a situation when legal provisions of tax residence is implemented arbitrary without taking into account scientific developments. As for foreign studies, we should mention that peculiarities of historical development and specific features of national tax systems, limit opportunities to use their experience in Ukraine.*

*This will promote the formation of well-established practice in the understanding and application of such basic criteria for determining the financial and legal relationship between a person and a state as “residence”, “permanent residence” and “principal residence” (habitual abode). In turn, it will improve economic effectiveness of taxation, in general, and ensure fundamental human rights in tax relations. This should be done because relations of taxation are especially complicated and controversial.*

*The author used general scientific and special methods of research: dialectical method of research of procedural characteristics of residential status of an individual and determining in this context his or her place of residence; formal dogmatic (legal and technical) research method to determine the nature of the terms “residence” “permanent residence” and “principal residence” (habitual abode); comparative analysis of legal norms of Ukrainian legislation and EU member states.*

**Key words:** fiscal residence, permanent residence, principal residence, habitual abode, fiscal domiciles.