

Працюєте вимушено з-за кордону? Отримуєте фінансову допомогу від уряду іноземної держави? Як бути з оподаткуванням

За даними ООН, у зв'язку з розв'язанням Росією повномасштабної війни більш як 6 мільйонів українців були змушені виїхати за кордон. Однак значна частина цих людей продовжує віддалено працювати на українські компанії, отримувати заробітну плату на українські рахунки та сплачувати податки до бюджету України.

Така сплата податків здійснюється українським роботодавцем фізичної особи як податковим агентом саме під час нарахування (виплати) заробітної плати, тобто на щомісячній основі.

А після шестимісячного терміну перебування на території приймаючої країни ЄС такі особи можуть набути статусу податкових резидентів і за кордоном (у країні перебування) з відповідною вимогою щодо сплати податків у країні перебування.

Більше того, право на оподаткування українського доходу у приймаючої країни може виникати не тільки з огляду на набуття особою статусу резидента приймаючої країни, а і просто після того, як термін перебування особи в такій країні перевищить 183 дні.

Урядом України зараз робляться спроби врегулювати проблему, що виникла у зв'язку із віддаленою роботою великої кількості українців за кордоном. Так, наприклад, на сайті Міністерства фінансів України оприлюднено проект наказу, що має на меті затвердження форми довідки про статус податкового резидента України, яка підтверджуватиме резидентність особи.

Очікується, що наявність такої довідки і її надання у країні тимчасового перебування особи допоможе у вирішенні питання із оподаткуванням доходів особи у країні перебування.

Такий запропонований підхід дещо відрізняється від попередньої практики, зокрема, і судової, відповідно до якої резидентність особи визначалася за фактичними обставинами відповідного року, а отже не могла бути визначена наперед.

Нижче ми розберемося, що відбувається з оподаткуванням і чи можливо уникнути подвійного оподаткування за таких обставин.

Перш за все зазначимо, що за звичайних обставин особа, яка має українське громадянство, вважатиметься податковим резидентом України незалежно від того, як довго вона перебуває на території України протягом року.

Так, резидентність особи за національним законодавством визначається на підставі положень п. п. 14.1.213 Податкового кодексу України (далі – «ПКУ»), якими передбачено ступеневий тест на резидентність: (1) за місцем проживання; (2) за постійним місцем проживання; (3) за критерієм центру життєвих інтересів особи; (4) за критерієм строку перебування в Україні (не менше 183 днів протягом податкового року).

Оскільки протягом 2022 року розглядувані особи проживали як на території України, так і за кордоном, то в більшості випадків резидентний статус осіб буде визначатися саме за критерієм постійного місця проживання.

Постійне місце проживання, у свою чергу, визначається у ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» як місце, де особа проживає протягом року, і має намір проживати на території цієї держави протягом необмеженого строку, не обмежуючи таке проживання певною метою, і за умови, що таке проживання не є наслідком виконання цією особою службових обов'язків або зобов'язань за договором (контрактом).

Тобто в більшості випадків, оскільки нинішнє перебування українців на території іноземних держав обумовлене певною

конкретною метою (збереження життя і здоров'я себе та своїх близьких), і більшість із таких осіб мають намір повернутися в Україну після закінчення війни, то не можна говорити, що такі особи мають постійне місце проживання за кордоном.

У той же час, зважаючи на наявність в Україні певних встановлених формальних процедур, котрі фізична особа має проходити при виїзді із країни на постійне проживання за кордон, є підстави говорити, що в осіб, які таку процедуру не пройшли, залишається постійне місце проживання в Україні.

На практиці певним сигналом про наявність постійного місця проживання в Україні для податкових органів і судів є прописка в Україні.

Тому – хоча кожний конкретний випадок є унікальним і має розглядатися в індивідуальному порядку – наразі є підстави говорити, що в більшості випадків державні органи вважатимуть фізичних осіб-громадян України податковими резидентами України.

У результаті така фізична особа матиме обов'язок із декларування (у визначених ПКУ випадках) і сплати податків в Україні.

Однак відповідно до місцевого законодавства країни тимчасового перебування особи після сплину 183 днів перебування не виключено, що така особа набуватиме також податкового резидентства країни перебування із відповідним обов'язком сплати податків у цій країні.

Практично всі угоди про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною, дозволяють оподатковувати дохід залежно від так званих «особистих послуг» (тобто заробітної плати) тільки в країні резидентства особи (тобто в розглядуваному



iStock.com/AMSTOCK

випадку – в Україні) за умови, якщо робота за наймом здійснюється поза межами країни перебування, а перебування в іноземній країні не перевищує 183 дні.

Наприклад, відповідно до положень ст. 15 Угоди між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно від 03.07.1995 року, винагорода, що отримується резидентом України у зв'язку із роботою за наймом, що здійснюється в Німеччині, оподатковується тільки в Україні, якщо виконуються одночасно всі три умови, передбачені частиною 2 статті 15 Угоди, одна з яких – перебування в Німеччині протягом періоду менше 183 днів.

Робота за наймом зазвичай вважається такою, що здійснюється в країні перебування, якщо працівник залишається в цій країні протягом всього періоду здійснення роботи.

Тобто незалежно від того, що особа може працювати на українську компанію та над українськими проектами, вважатиметься, що така робота здійснюється все одно за кордоном у країні фактичного перебування особи.

У той же час дохід від діяльності, що здійснюється на території певної країни, зазвичай вважається отриманим із такої країни. Отже, незалежно від того, чи набула особа статусу резидента відповідної країни, її дохід, отриманий під час роботи в такій країні, все одно може підлягати оподаткуванню у країні перебування.

У зв'язку із вищезазначеним за умови перевищення 183-денного терміну перебування в приймаючій країні, по аналогії з підходом щодо оподаткування в разі наявності постійного представництва, може вимагатися оподаткування усього доходу, отриманого протягом усього періоду перебування у приймаючій країні (а не лише доходу, отриманого після закінчення 183-денного періоду).

У деяких державах при виникненні зобов'язання сплачувати податки в такій країні навіть при умові річного декларування доходів може вимагатися сплата податку авансом на щомісячній основі. А в деяких країнах може вимагатися навіть щомісячне подання декларації.

Таким чином, на практиці технічно може виникнути ситуація подвійного оподаткування, оскільки угоди про уникнення подвійного оподаткування не забезпечують буквального захисту в таких випадках – як у країні походження, так і у країні перебування.

Зокрема, для українських роботодавців в будь-якому разі залишаються обов'язки податкового агента зі стягнення та сплати від імені працівника податку на доходи фізичних осіб із заробітної плати.

При цьому діюче податкове законодавство України не передбачає порядку чи підстав для перегляду роботодавцем механізму стягнення і сплати податків під час нарахування доходів співробітнику, аби стягувати їх у меншому, ніж законодавчо закріплений розмір.

У свою чергу, у приймаючих країнах обов'язок із декларування та сплати податків покладається особисто на фізичну особу. У результаті працівники можуть зіткнутися з відповідними податковими вимогами у приймаючих країнах.

Оскільки такі особи за положеннями чинних угод про уникнення подвійного оподаткування в більшості випадків вважаються саме резидентами України, залік сплачених податків за відповідною угодою має відбуватися саме в Україні.

Тобто в Україні має зараховуватися сплачений за кордоном податок проти українського податку.

Тому, оскільки відповідно до українського законодавства роботодавець як податковий агент має обов'язок зі стягнення й перерахування податків із заробітної плати співробітника, залік податків, сплачених самими співробітником за кордоном проти українського податку значно ускладнений, якщо взагалі можливий на практиці.

Зазначене відбувається через відсутність законодавчого врегулювання процедур, що передбачали б можливість зменшення роботодавцем суми податку, котрий сплачується в Україні, на суму податку, сплаченого за кордоном, або які передбачали б можливість заліку фізичною особою в Україні суми податку, сплаченого за кордоном, проти податків із заробітної плати.

Варто зазначити, що угоди про уникнення подвійного оподаткування певним чином

зараз не відповідають реаліям життя.

Так, вони не враховують можливість віддаленої роботи, що набрала обертів з підвищенням глобальної мобільності людей і стала особливо актуальною з початком «ковідних» часів. Не враховують відповідні угоди й актуальних реалій воєнного стану в Україні, коли мільйони людей вимушені були покинути територію України для збереження свого життя і здоров'я.

Однак це не означає, що фізична особа буде змушена платити податок в обох країнах, а подвійного оподаткування не можна уникнути.

Зокрема, угоди про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною, переважно передбачають можливість ініціювання процедури взаємного узгодження.

Передбачає таку можливість і ПКУ, що в 2020 році був доповнений статтею 108-1 ПКУ, котра детально конкретизує та закріплює процедуру взаємного узгодження.

Водночас із огляду на положення п. п. 108-1.2.4 ПКУ для ініціювання процедури взаємного узгодження особа повинна мати на руках певний документ від податкового органу іноземної держави, з якого вбачалася б вимога оподаткування відповідного доходу у країні перебування.

Такий механізм є доволі новим, а питання потенційного подвійного оподаткування доходів фізичних осіб лише набирає актуальності, тому наразі нам не відомі практичні випадки ініціації такого роду процедур, а також важко оцінити, яким саме чином розглядатимуть такі справи державні органи України.

Ця проблема вже стає відома українському бізнесу та бізнес-асоціаціям, які наразі спрямовують свої зусилля на її вирішення й намагаються підштовхнути уряд на ініціацію переговорів з іноземними державами.

Як бачимо із відкритих джерел інформації, це питання вже ставилося на обговорення міністром соціальної політики України та головою Комітету Європарламенту з питань зайнятості та соціальних питань (https://mbiz.censor.net/news/3351488/kabmin_prosytyes_dozvolty_ukrayinskym_pidpryyemtsyambijentsyam_platyty_podatky_v_ukrayini).

Наразі в публічній площині з боку Євро-

парламенту було лише повідомлено, що оподаткування більшою мірою регулюються національним законодавством країн-членів ЄС, однак ці питання насправді можна вирішити на рівні Євросоюзу, якщо пов'язати їх із дією директиви про тимчасовий захист.

Однак станом на сьогодні не вбачається жодного прогресу з боку Європарламенту щодо врегулювання такого питання на загальноєвропейському рівні.

Крім того, до проблеми подвійного оподаткування доходів українських біженців було звернуто увагу і ОЕСР, яку закликали видати формальне роз'яснення чи рекомендації за аналогією до рекомендацій, виданих під час кризи, спричиненої розповсюдженням COVID-19, що перебування осіб за кордоном у зв'язку з форс-мажорними обставинами не має враховуватися для цілей застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

І хоча роз'яснення ОЕСР не мають обов'язкової сили, їх все ж дотримуються як певних настанов з питання застосування Модельної конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування. А фактично всі угоди про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною, засновані на такій Модельній конвенції.

У разі видачі таких рекомендацій ОЕСР сподіваємося, що почнуться зрушення і у двосторонніх відносинах України з іншими країнами. Такі рекомендації допоможуть вирішити проблеми подвійного оподаткування на більш глобальному рівні, тобто щодо й тих українців, які перебувають за кордоном не в країнах ЄС.

Зважаючи на викладене, сподіваємося, що питання може бути вирішене доволі швидко. У той же час ситуація, що склалася, може потребувати й більш оперативного реагування, зважаючи на локальні вимоги оподаткування в деяких іноземних країнах, які вимагають щомісячної сплати податків, а не сплати за результатами року.

Тому компаніям, працівники яких наразі перебувають за кордоном, варто зайнятися податковим плануванням вже зараз.

Одним із способів вирішення цієї проблеми може бути переїзд працівника до іншої країни до настання 183 дня перебування, однак, розуміємо, що такий спосіб підійде далеко не кожній компанії та працівнику.

Неврегульованим поки що залишається і питання отримання фізичними особами фінансової допомоги за кордоном від урядів приймаючих країн.

Наразі оподаткування такої допомоги жодним чином спеціально не врегульовано в українському законодавстві.

Як наслідок такі виплати мають розглядатися як іноземний дохід фізичної особи, що підлягає оподаткуванню в Україні.

Ця проблема також підіймалася перед органами державної влади. Наразі представниками Міністерства фінансів України було оголошено, що законодавцем готується законопроект, який має на меті врегулювати таке питання та звільнити допомогу, що отримують українські біженці за кордоном, від оподаткування в Україні.

Сподіваємося, що це дійсно буде зроблено законодавцем принаймні до кінця року. Адже в протилежному випадку це може викликати обурення міжнародних партнерів України, які фінансують українських вимушених переселенців, але, очевидно, не мали наміру такою допомогою ще й підтримувати Державний бюджет України.

* * *

Як бачимо, наразі існує ціла низка питань, вирішення яких досі очікується.

Зважаючи на все вищевикладене, рекомендуємо українським компаніям та фізичним особам зайнятися податковим плануванням якнайшвидше для уникнення ще більших проблем через певний час.



Олександр Мінін, старший партнер «BTC Консалтинг»



Інна Тапунова, партнер «BTC Консалтинг»



Юлія Кривомаз, старший радник «BTC Консалтинг»