

Рядінська В. О.,

кандидат юридичних наук,

начальник науково-організаційного відділу

Державного науково-дослідного інституту Міністерства внутрішніх справ України

## ПОДАТКОВЕ РЕЗИДЕНСТВО ФІЗИЧНИХ ОСІБ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА РОЗВИТОК В УКРАЇНІ

**Анотація.** Стаття присвячена дослідженню досвіду зарубіжних країн щодо визначення критеріїв податкового резидентства фізичних осіб та аналізу цього питання в законодавстві України.

**Ключові слова:** фізичні особи, платники податку, податкове резидентство, критерії.

В світлі соціально-політичних змін, які сьогодні відбуваються в Україні, особливої актуальності набуває дослідження податкового резидентства фізичних осіб та критеріїв його визначення, оскільки податковий обов'язок зі сплати податків та зборів українське законодавство пов'язує саме з цією ознакою фізичних осіб як платників податків. Окремим аспектам визначення податкового резидентства фізичних осіб присвячували свої роботи О. В. Бризгалін, Л. І. Вдовічена, О. Ю. Грачова, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, Ю. Г. Козак, С. Г. Пепеляєв, С. Є. Тарараєв, Н. В. Шкільова, О. В. Щербанюк та інші, проте спеціальні дослідження, спрямовані на узагальнення світового досвіду визначення критеріїв податкового резидентства фізичних осіб та аналіз використання його в Україні на сьогодні відсутні.

Саме тому мета нашої статті полягає у дослідженні досвіду зарубіжних країн щодо визначення резидентства як ознаки фізичних осіб як платників податків і критеріїв, за допомогою яких здійснюється таке визначення та аналіз нормативного врегулювання податкового резидентства і його критеріїв в Україні в контексті поступового розвитку цього інституту податкового права.

В Україні резидентство як ознака статусу фізичної особи як платника податків використовується порівняно недавно. В Декреті Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 року № 13-92 [1], фізичні особи як платники податків характеризувалися ознакою «громадянство» в ст. 1 вищезазначеного нормативного акту зазначалося, що платниками прибуткового податку є громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства. Але подібний підхід піддавався критиці з боку науковців. Так, С. В. Пархоменко-Цироцианц [2, с. 427] зазначала, що у ст. 67 Конституції України встановлено обов'язок зі сплати податків не лише для громадян чи осіб без громадянства, але для «кожного», в чому і полягає, на її думку, загальність оподаткування, а А. Кнечтл [3, с. 133] вірно вказував, що застосування критерію «громадянство» для визначення зв'язку особи з країною при її оподаткуванні є анахронізмом, оскільки внаслідок розвитку світових інтеграційних процесів, міжнародного співробітництва та процесів глобалізації застосування вищезазначеного критерію не може охопити всі категорії осіб, що мешкають в країні або мають з нею особистий чи економічний зв'язок. Дійсно, в деяких країнах передбачається можливість мати два і більше громадянства, поширюється практика, коли громадяни однієї країни працюють на території іншої або інших країн, тому визначення фізичних осіб як платників податків через катего-

рію «громадяни» приводить до їх подвійного оподаткування. Крім того, застосування ознаки громадянства для визначення статусу фізичних осіб як платників податків створює підстави для подвійного оподаткування майна фізичних осіб та доходів від майна, доходів від підприємницької діяльності (якщо вона носить зовнішньоекономічний характер), від процентів, дивідендів, роялті і т. ін.

Застосування ознаки «громадянство» для визначення фізичних осіб як платників податків було обумовлено розвитком української науки фінансового права на початку 90-х років, коли Україна, як незалежна держава, робила перші кроки на шляху розбудови власної податкової системи. Розвиток соціально-економічних відносин, поширення інституту приватної власності, виникнення нових видів доходів у фізичних осіб, розвиток підприємницької та зовнішньоекономічної діяльності, поширення міграційних процесів тощо призвели до того, що застосування ознаки «громадянство» для визначення фізичних осіб як платників податків стало неадекватним розвитку податкових правовідносин, внаслідок чого знадобилася нова ознака для такого визначення.

У світовій практиці для визначення правового статусу фізичних осіб як платників податків застосовуються дві ознаки – територіальності і резидентства.

Територіальність розглядається науковцями (А. І. Погорлицьким [4, с. 10], О. А. Шахматєєвим [5, с. 9], Л. І. Вдовіченою [6, с. 92], М. А. Денисасєвим [7, с. 15-22] та іншими) як територіальний зв'язок особи з державою, внаслідок якого держава має право встановлювати на власній території будь-які податки і збори та стягувати їх з будь-яких осіб, що знаходяться на цій території або отримують на ній доходи. Застосування ознаки територіальності для визначення правового зв'язку платника податків з країною застосовується переважно країнами, які розвиваються, оскільки застосування такого критерію при оподаткуванні забезпечує максимальне охоплення всіх суб'єктів оподаткування в межах податкової території країни і, відповідно, надає максимальні надходження до бюджету.

Під «резидентством» А. А. Шахматєєв [8, с. 26] розуміє особливий економіко-правовий зв'язок особи з певною країною, яка дозволяє розповсюджувати податкову юрисдикцію цієї країни на зазначену особу, а Л. І. Вдовічена [6, с. 92] визначає податкову юрисдикцію як «... форму практичної реалізації фактичного об'єму повноважень держави у сфері оподаткування на її території та відносно об'єктів, пов'язаних з нею». І. А. Ларютина [9, с. 70], аналізуючи резидентство як критерій визначення правового статусу платників податків, пише, що він допомагає розділити платників податків на «своїх» (резидентів) і «чужих» (нерезидентів) та залежно від цього і встановлювати порядок оподаткування. Отже, податкове резидентство як ознака статусу фізичної особи як платника податків представляє собою економіко-правовий зв'язок особи з країною, в силу якого вона зобов'язана нести податковий обов'язок зі сплати податків та зборів незалежно від місцезнаходження або джере-

ла отримання доходів. Податкове резидентство для визначення фізичних осіб як платників податків застосовується переважно в економічно розвинених країнах.

Український законодавець для визначення статусу платників податків – фізичних осіб обрав ознаку «резидентство», що і було закріплено у п. 1.20.1 п. 1.20 ст. 1 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року № 889-IV [10].

Водночас, як вірно відзначає С. Г. Пепеляєв [11, с. 26], поняття «резидент» використовується не лише податковим, але і валютним, і імміграційним законодавством, а, отже, особа, що визнається резидентом в цілях імміграційного регулювання, не може бути податковим резидентом, тому для визначення статусу резидента в кожній галузі використовуються власні критерії.

У податковому праві однозначного визначення критеріїв податкового резидентства немає. Законодавство різних країн правовий зв'язок особи з державою визначає за допомогою таких критеріїв як «фізична присутність», «місце проживання», «постійне місцез перебування», «наявність житла», «центр життєвих чи ділових інтересів», «особисті чи економічні зв'язки», «вільне волевиявлення» тощо.

Критерії «постійне місцез перебування» та «фізична присутність» фактично представляють собою фактичне перебування особи на території країни і використовуються в більшості країн світу. Наприклад, відповідно п. 2 ст. 11 Податкового кодексу РФ [12] резидентами цієї країни визнаються особи, що мають постійне місце перебування в РФ, а саме: особи (включаючи іноземців та осіб без громадянства), які фактично перебувають на її території не менше 183 днів у календарному році, та особи, які не мають постійного місцез перебування в РФ, але проживають на її території не менше 183 днів в календарному році. Крім РФ, зазначені критерії використовуються в Австрії [13, с. 35], Канаді [13, с. 9] та інших країнах.

Науковці (С. Г. Пепеляєв [11, с. 26], Л. І. Вдовічена [14, с. 106]) визначають вразливість критерію «постійне місцез перебування/фізична присутність», особливо в умовах «відкритих» кордонів, які широко використовуються в ЄС, та наголошують на недосконалості терміну «календарний рік», оскільки його використання дозволяє суб'єкту перебувати на території країни протягом року, але не бути визначеним як резидент, оскільки цей рік не може бути розподілений по календарним рокам таким чином, щоб особа перебувала на території країни 183 дні. В деяких країнах визначення критерію фізичної присутності/постійного місцез перебування є більш складним, ніж визначення як 183 дні на рік. Наприклад, в Чилі податкове резидентство виникає у випадках, коли особа перебуває в країні шість місяців поспіль протягом одного податкового року або поспіль чи поетапно шість місяців протягом двох років, що наступають один за одним [11, с. 27].

«Податковий доміциль» (fiscal domicile) як критерій резидентства використовується в Великобританії та інших країнах англосаксонського права і представляє собою складну категорію, яка визначає «постійний дім/постійний притулок» і виникає як внаслідок народження, так і внаслідок успадкування (від батька). Особа може мати декілька громадянств, нерухомих в різних країнах, але податковий доміциль в неї може бути лише один [15, с. 127]. З 16 років особа може змінювати доміциль, проте нове місце проживання отримує статус доміцилю лише за умов, що особа розглядає його як «постійний притулок». Наприклад, в Норвегії особа визнається такою, що має податковий доміциль в цій країні лише за наявності в неї намірів, які не можуть бути визнані тимчасовими [16, р. 47]. У Франції та Люксембурзі також використовується поняття «доміциль»,

проте не в такому значенні, як в англосаксонських країнах, а тотожно поняттю «резидентство» [17, с. 46].

Східним, але не тотожним критерію «податковий доміциль», виступає критерій «постійне житло», який полягає в тому, що особа має в певній країні житло (будинок, квартиру, кімнату тощо) у володінні (оренда) чи власності, при цьому таке житло слугує для постійного використання, а не для тимчасових цілей (проживання під час командировань, навчання, відпочинку тощо) [18, с. 28]. Наприклад, якщо особа має квартиру в курортному місті і використовує її для відпочинку, то така квартира не буде постійним житлом; якщо особа має квартиру, але не проживає в ній більшу частину року у зв'язку з командированням по роботі або навчанням в іншій країні, то така квартира буде вважатися постійним житлом.

«Центр життєвих чи ділових інтересів» як критерій визначення резидентства є тотожним критерію «особисті чи економічні зв'язки» і полягає в тому, що у особи з певною країною утворилися міцні особисті (сімейні, соціальні, політичні, культурні тощо) або економічні зв'язки (реєстрація як суб'єкта підприємницької діяльності, отримання більшої частини доходу, укладення договорів переважно з контрагентами цієї країни і т.ін.). Наприклад, в Люксембурзі резидентом визначається особа, яка здійснює діяльність на території цієї країни, або керування її бізнесом відбувається з території Люксембургу, або особа зробила в Люксембурзі значні інвестиції і т.ін, тобто, в цій країні знаходиться центр економічних інтересів особи [11, с. 28].

Критерій «вільного волевиявлення» полягає в тому, що особа може придбати податкове резидентство за власним бажанням, за умов виконання певних, встановлених в законодавстві країни правил [19, с. 109].

Крім вищевказаних критеріїв, можуть застосовувати і інші. Наприклад, в Бразилії іноземець, який прибуває до країни з постійною візою, вважається резидентом [11, с. 39].

В багатьох країнах застосовується декілька критеріїв визначення податкового резидентства одночасно. Наприклад, в США використовуються критерії громадянства, фізичної присутності, економічних чи особистих зв'язків, вільного волевиявлення тощо. Громадянство для визначення резидентства США є вирішальним критерієм, і в цьому досвід США є унікальним, оскільки законодавством цієї країни передбачено, що громадяни США сплачують податки з усіх своїх доходів в цій країні, незалежно від місця їх отримання та місця проживання громадян США [20, с. 33]. США навіть розроблений власний Типовий договір (модель) про уникнення подвійного оподаткування 1976 року [21], який застосовується цією країною при укладенні таких угод з іншими країнами, в якому передбачено, що громадяни США сплачують податки на доходи виключно в країні свого громадянства, а той час як інші країни використовують або Типову конвенцію Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються [22], або Типову конвенцію Організації економічного розвитку та співробітництва про уникнення подвійного оподаткування відносно доходів та капіталу [23], в яких закріплюється принцип територіальності або принцип резидентства оподаткування відповідно.

Критерій фізичної присутності в США передбачає, що іноземець повинен перебувати на території США не менше 31 дня протягом календарного року, потім вираховується проживання особи в США протягом двох календарних років, що передують даному року, і у випадках, якщо сума від додавання показників за три роки дорівнюється чи перевищує 183 дні, то

іноземець визнається резидентом США і повинен сплачувати податки в бюджет цієї країни. Виключення надаються лише для осіб, що знаходяться на території США для лікування, навчання, офіційного візиту і т. ін., тобто, з особливими цілями [24]. Критерій «тісні економічні та особисті зв'язки» в США передбачає, що у випадках, якщо протягом трьох років іноземець перебуває на території США 183 дні (за розрахунками, що здійснюються за визначеною раніше схемою), але встановлено, що він має на території іншої країни домоволодіння, яке оподатковується, укладає в іншій країні контракти, має родинні зв'язки і т.ін., то він не визнається резидентом США [11, с. 27]. Крім того, резидентами в США визнаються особи, які отримали вид на проживання («зелену картку»), а також особи, які за власним бажанням отримали статус податкового резидента США [11, с. 29].

У Франції застосовується критерій «постійне житло», «центр життєвих чи ділових інтересів». Так, резидентом Франції може бути визнана особа, яка: 1) має постійне житло на території цієї країни (критерій «постійне житло»), в якому проживає його родина (критерій «тісні особисті зв'язки») [238, с. 38]; 2) здійснює на території цієї країни професійну діяльність, на яку витрачає більшу частину свого часу або отримує більше 50% прибутку (критерій «центр ділових інтересів») [11, с. 28; 14, с. 107].

В результаті того, що в різних країнах застосовуються різні критерії визначення резидентства осіб, неминуче виникають ситуації, коли особа визнається резидентом двох або більше країн і, внаслідок цього, підпадає під оподаткування в усіх цих країнах. Наприклад, громадянин США, який має нерухомість в Великобританії, але працює в РФ, внаслідок чого перебуває в цій країні більше 183 днів на календарний рік, визнається податковим резидентом в усіх цих країнах і підпадає під оподаткування відповідно їх законодавству. Нездвоє оподаткування одного суб'єкта (об'єкта) оподаткування подібним або аналогічним податком протягом одного податкового періоду в різних країнах в податковому праві визначається як зовнішнє подвійне оподаткування [25, с. 25; 26, с. 85]. Вирішення проблеми зовнішнього подвійного оподаткування здійснюється: 1) шляхом укладення міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування між різними країнами, в яких визначаються критерії резидентства та закріплюються переваги одних з цих критеріїв над іншими; 2) шляхом розробки певною країною власного законодавства таким чином, щоб його норми закріплювали такі критерії визначення резидентства, які б вирішували основні суперечності між країнами у цьому питанні шляхом надання переваг одним критеріям над іншими.

Країни, як обрали резидентство як ознаку визначення статусу фізичних осіб як платників податків, і при укладенні міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, і при розробленні власного законодавства щодо визначення критеріїв резидентства переважно використовують норми Типової конвенції Організації економічного розвитку та співробітництва про уникнення подвійного оподаткування відносно доходів та капіталу [23], в якій основним критерієм резидентства фізичної особи як платника податків визначається критерій «постійне житло»; у випадку, якщо особа має житло у декількох країнах, то застосовується критерій «особисті та економічні зв'язки» і перевага надається тій країні, з якою у особи більш вагомими особисті чи економічні відносини; у випадку, якщо особа не має постійного житла і неможливо визначити, де центр її життєвих інтересів, то застосовується критерій «постійне місцезнаходження», при цьому строки, необхідних для перебування,

конвенція не встановлює, а передбачає, що «...це повинні бути значні за тривалістю періоди, які дозволяють точно визначити місцезнаходження платника податків»; у випадку, якщо неможливо визначити постійне місцезнаходження, настає черга критерію «громадянство». Якщо ж питання резидентства фізичної особи не може бути вирішено на підставі визначених критеріїв, Конвенція пропонує передати питання на розгляд фіскальних органів країн, що домовляються [23].

В Україні, як зазначалося раніше, з 26 грудня 1992 року до 22 травня 2003 року (під час дії Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян») в податковому законодавстві критеріїв визначення резидентства не встановлювався, а статус фізичних осіб як платників податків визначався ознакою громадянства. З 1992 по 2003 роки Україною було укладено 52 міжнародних конвенції (договори/угоди) з іншими країнами щодо уникнення подвійного оподаткування, в яких для визначення фізичних осіб як платників податків використовувався критерій резидентства. Аналіз зазначених конвенцій надає підстави констатувати, що всі укладені конвенції (договори/угоди) були розроблені під впливом Типової конвенції Організації економічного розвитку та співробітництва про уникнення подвійного оподаткування відносно доходів та капіталу, і критерії резидентства як ознаки фізичних осіб як платників податків, і переваги одних з цих критеріїв над іншими ідентичні тим, що пропонуються вищевказаною конвенцією. Отже, в законодавстві України більше 10 років існувала колізія, коли норми податкового законодавства закріплювали одну ознаку фізичних осіб як платників податків – громадянство, а норми міжнародного зовсім іншу – резидентство.

Крок у врегулюванні зазначеної колізії було зроблено з прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року № 889-IV [27], де у пп. 1.20.1 п. 1.20 ст. 1 для визначення статусу фізичних осіб як платників податків крім ознаки громадянства закріплювалася ще така ознака, як «резидентство», визначалися її критерії та переваги одних з цих критеріїв над іншими. Остаточою від ознаки «громадянство» для визначення статусу фізичних осіб як платників податків український законодавець відмовився з прийняттям 2 грудня 2010 року Податкового кодексу України (надалі – ПКУ) [28], в пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 якого резидентство визначено єдиною ознакою фізичних осіб як платників податків. У цій же нормі закріплюються критерії резидентства та переваги одних з цих критеріїв над іншими.

**Висновок.** Основним критерієм резидентства в п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ визначається місце проживання: «...резидентами є фізичні особи, які мають місце проживання в Україні (п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). У разі, якщо особа має місце постійного проживання не лише в Україні, але і в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні, тобто, використовується критерій «центр життєвих та ділових інтересів». При цьому, 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 чи реєстрація як самозайнятої особи. У разі, 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, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року, тобто застосовується критерій «місце постійного перебування/фізичної присутності». Якщо неможливо визначити

резидентський статус фізичної особи відповідно раніше визначених критеріїв, то фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України, тобто використовується критерій «громадянства». При цьому, якщо всупереч закону фізична особа – громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого ПКУ або нормами міжнародних угод України; а якщо фізична особа є особою без громадянства, то її статус визначається згідно з нормами міжнародного права. Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому ПКУ, тобто застосовується критерій «вільне волевиявлення».

Таким чином, в Україні для визначення податкового резидентства фізичної особи застосовуються критерій «місце проживання»; якщо неможливо визначити резидентство фізичної особи за цим критерієм, застосовується критерій «центр життєвих інтересів»; якщо неможливо за ним – критерій «місце постійного перебування»; якщо неможливо – критерій «громадянства»; якщо неможливо – критерій «центр ділових інтересів»; якщо неможливо – критерій «вільне волевиявлення».

Аналіз норм українського податкового законодавства, в яких визначається порядок визначення податкового резидентства фізичних осіб свідчить, що воно утворилося під впливом норм міжнародного права, а саме Типової конвенції Організації економічного розвитку та співробітництва про уникнення подвійного оподаткування відносно доходів та капіталу і ряду міжнародних конвенцій (договорів/угод), укладених між Україною та іншими країнами щодо уникнення подвійного оподаткування. В цілому визначення резидентства фізичних осіб як платників податків та його критеріїв в податковому законодавстві України відповідає сучасному світовому досвіду.

#### Література:

1. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року № 13-92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 77.
2. Пархоменко-Цироцианц С. В. Правові критерії розмежування платників податку з доходів фізичних осіб на резидентів та нерезидентів / С. В. Пархоменко-Цироцианц // Актуальні проблеми держави і права. – 2007. – № 3. – С. 427-431.
3. Knechtle A. Grudfragen des Internationalen Steuerrechts / A. Knechtle. – Basel und Stuttgart, 1976. – 233 s.
4. Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А. И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во С.-Петербург. гос. ун-та, 2005. – 310 с.
5. Шахматъев А. А. Международное налоговое право / А. А. Шахматъев. – М.: Тривант, 2009. – 140 с.
6. Вдовичева Л. І. Податковий суверенітет і податкова юрисдикція держави: співвідношення понять / Л. І. Вдовичева // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2007. – Вип. 427. – Правознавство. – С. 89-94.
7. Денисаев М. А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации / М. А. Денисаев. – М.: Юриспруденция, 2005. – 324 с.
8. Шахматъев А. А. Международное налогообложение и международное право налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи // Финансовое право. – 2006. – № 3. – С. 24-30.
9. Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: дис. канд. юрид. наук / И. А. Ларютина. – М., 2002. – 211 с.
10. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 року № 889-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
11. Пепеляев С. Г. Налоговое резидентство физических лиц / С. Г. Пепеляев // Налоговый вестник Министерства РФ по налогам и сборам. – 2001. – № 11. – С. 26-30.
12. Налоговый кодекс Российской Федерации : В 2 ч. / Е. Н. Грисинова, Макарова О. А., Ильюшин И. Н. и др.; под общ. ред. Н. М. Голованова. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 1999. – Ч. 1: Схемы. Пояснения. Комментарии. – 271 с.
13. Taxation of International Executives. Klynveld Peat, Marwick Goerdeler. – Amsterdam, 1993. – 325 p.
14. Вдовичева Л. І. Принцип адекватності встановлення статусу податкового резидентства фізичних осіб / Л. І. Вдовичева // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2006. – Вип. 311. – Правознавство. – С. 105-109.
15. Куницына С. Ю. Проблемы структурирования внутренних финансовых ресурсов предприятия / С. Ю. Куницына // Известия государственной экономической академии. – 2004. – № 4. – С. 122-133.
16. Revenue Law. Principles and Practice. James Kirkbride and Abimbola A. Olowofoyeku. Published in GB by Tudor Business Publishing Ltd., 1998. – 247 p.
17. Сутырин С. Ф. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике : учеб. пособие / С. Ф. Сутырин, А. И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во В. А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – 466 с.
18. Пепеляев С. Г. Основы налогового права / С. Г. Пепеляев. – М.: Искра, 1995. – 392 с.
19. Тарараев С. Е. Установление налогового резидентства плательщиков налога на доходы физических лиц с целью устранения двойного налогообложения / С. Е. Тарараев // Советское государство и право. – 2003. – № 12. – С. 108-119.
20. Doernberg R.L. International taxation in a nutshell / R.L. Doernberg. – 2nd ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1993. – 287 p.
21. Model Agreement (model) for the avoidance of double taxation USA 1976 // UNCITRAL, doc, № 6/15. – 5.06.82.
22. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношении между развитыми и развивающимися странами [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateRu.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf).
23. Типовая конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateRu.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf).
24. U.S. Code: Internal Revenue Code [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>.
25. Шахматъев А. А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения / А. А. Шахматъев // Финансовое право. – 2008. – № 2. – С. 25-30.
26. Philipp A. Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren. Probleme des zwischenstaatlichen Steuerrechtes / A. Philipp. – Wien, 1971. – 189 s.
27. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22 травня 2003 року № 889-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
28. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.

#### Рядинская В. А. Налоговое резидентство физических лиц: зарубежный опыт и развитие в Украине

**Аннотация.** Статья посвящена исследованию опыта зарубежных стран по определению критериев налогового резидентства физических лиц и анализу этого вопроса в законодательстве Украины.

**Ключевые слова:** физические лица, плательщики налога, налоговое резидентство, критерии.

#### Riadinska V. The tax residence of individuals: international experience and development in Ukraine

**Summary.** The article investigates the experience of foreign countries on determination of the criteria of tax residence of individuals and analyzes this issue in the legislation of Ukraine.

**Key words:** individuals, taxpayers, tax residence, criteria.