



# Подвійний удар

Українцям, які виїхали за межі України у зв'язку з військовою агресією РФ, варто звернути увагу на строки свого перебування в іншій країні, оскільки найближчим часом вони можуть зіткнутися з проблемою набуття податкового резидентства цієї країни. Своєю чергою, це веде до сплати податків із усіх доходів, незалежно від держави, в якій розташовано джерела їх походження, та загрожує подвійним оподаткуванням. Особливо актуальною проблема стала для українських біженців, які працюють дистанційно та отримують зарплату від українського роботодавця

ОЛЕНА ПУЩЕНСЬКА

За повідомленням Управління Верховного комісара ООН у справах біженців, станом на 30 вересня 2022 року кількість біженців з України зі статусом тимчасового захисту в Європі сягнула 4,183 млн осіб, водночас найбільше біженців прийняли Польща (1,4 млн), Німеччина (709,15 тис.) та Чехія (438,93 тис.).

Питання податкового резидентства українців, які скористалися програмами тимчасового захисту, викликало широкий суспільний резонанс після того, як у вересні Міністерство фінансів Польщі змінило свою попередню позицію та повідомило про вимогу до 20 вересня 2022 року задекларувати українські доходи, зокрема зарплату, сплатити податок і надалі робити це щомісяця. Зупинімося докладніше на причинах, наслідках та механізмі вирішення зазначеної проблеми.

## ЮРИДИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ

Угоди про уникнення подвійного оподаткування щодо податків на дохід та майно (угоди) містять загальні положення стосовно того, коли особа вважається податковим резидентом із метою сплати податків на певній території. У цьому випадку статус податкового резидента визначається з огляду на центр життєвих інтересів.

Водночас угоди містять і спеціальну норму (стаття 15) щодо оподаткування доходів особи у вигляді зарплати. Буквальний аналіз цієї норми дає підстави вважати, що в разі якщо українець провів у країні перебування понад 183 дні, в нього виникне обов'язок звітувати до податкової служби такої країни про українські доходи, зокрема й про отриману зарплату. У цьому випадку застосовується критерій у 183 дні, і він не завжди залежить від центру життєвих інтересів особи.

Зазначені положення статті 15 дублюються практично в усіх угодах, оскільки як основа використовуються тексти Модельної податкової конвенції ОЕСР 1977 та Типової конвенції ООН 1980 років.

Країна перебування працівника набуває право на стягнення податків з української зарплати за всі дні його фактичного перебування в країні. Обов'язок подати декларацію та сплатити податок у країні проживання в українських працівників виникне у 2023 році за підсумками 2022 року.

У більшості країн застосовується прогресивна ставка податку на доходи: що вищий дохід, то вища ставка (Німеччина,



ОЛЕНА ПУЩЕНСЬКА  
адвокат, керівник практики податкового права ЮФ «АНК»

Нідерланди, Швейцарія, Великобританія, Польща, Чехія). Ставки податку в різних країнах відрізняються, наприклад, у Польщі — від 18 % до 32 %, у Німеччині — від 14 % до 45 %, у Великобританії — від 20 % до 45 %. Водночас у деяких країн є межа доходу, з якої починає рахуватись податок, наприклад в Німеччині. Але є країни і з фіксованою ставкою податку, скажімо, Естонія (20 %), Угорщина (15 %).

## ВІДСУТНІСТЬ МЕХАНІЗМУ УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Оскільки український роботодавець продовжує утримувати із зарплати працівників податки, а буквально прочитання статті 15 угод дає підстави говорити про сплату податків за місцем тимчасового проживання працівників, виникатиме подвійне оподаткування.

Відповідно до статті 23 угод податок із зарплати за віддалену роботу, сплачений до українського бюджету, не може бути зарахований до податку, який належить іншій країні. Оскільки подвійне оподаткування є неприпустимим, сума сплаченого в іншій країні податку теоретично має бути компенсована українському співробітнику Україною.

За загальними правилами пункту 13.4 статті 13 та пункту 43.5 статті 43 Податкового кодексу України резидент України має право подати в Україні до 1 травня наступного року річну декларацію про доходи з вимогою до української податкової служби про повернення надмірно сплачених податків. Проте, на думку української податкової, стаття 13 Податкового кодексу стосується лише повернення податків, сплачених з іноземних доходів, тимчасом як українські працівники отримують український дохід.

Пункт 43.5 статті 43 Податкового кодексу України, який дає право повернути надмірно сплачений податок, стосується повернення податків лише особі, яка його сплатила, тобто роботодавцю. Але ж роботодавець не сплачує

податок в іншій країні, а механізму повернення податку безпосередньо співробітникові немає.

Використовуючи таку казуїстику, українська податкова сьогодні не готова повертати суми сплачених податків з українських зарплат без внесення змін до Податкового кодексу України. Водночас можна припустити, що до складу допомоги з боку ЄС не входило повернення податків українськими біженцями, і це має відбуватися за українськими законами та коштом українського бюджету. На основі загальних положень статті 23 Модельної конвенції ОЕСР країни ЄС не матимуть правових підстав для зменшення іноземного податку на суму податку, сплаченого в Україні.

## СПОСОБИ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМИ ТА ПРАКТИКА ДЕЯКИХ КРАЇН

Питання щодо механізму та способів уникнення подвійного оподаткування доходів українських біженців має вирішуватись на державному рівні. Компетентні органи держав, де зараз проживають українські біженці, та Міністерство фінансів України, як компетентний орган для цілей угоди, мають право ініціювати процедуру взаємної згоди з цього питання та розробити алгоритм дій.

Крім того, вказану проблему можна було б вирішити на рівні ЄС, якби пов'язати її з посиланням на параграф 24 Директиви про тимчасовий захист з урахуванням особливого статусу українських переселенців. Однак на сьогодні такого рішення в ЄС немає, і цю проблему в європейському законодавстві не враховано, оскільки такий тип біженства для ЄС є новим.

12 серпня 2022 року на своїй сторінці у Facebook Міністерство економіки України повідомило про те, що воно створило економічний штаб для оперативного вирішення стратегічних питань країни.

Попри те що питання уникнення подвійного оподаткування перебуває в компетенції Міністерства фінансів України, 18 серпня 2022 року член економічного штабу М. Кухар на своїй сторінці у Facebook повідомив про схвалення пакета рішень щодо проблеми подвійного оподаткування вимушених мігрантів. Економічним штабом було запропоновано застосувати до українців модель ЄС запроваджували спеціальні правила оподаткування для людей, що залишилися поза межами країн свого податкового

резидентства після скасування авіаперевишень у 2020 році через пандемію коронавірусу. Щодо цих людей не застосовували правило виникнення податкового резидентства через 183 дні.

Нині вказана ініціатива економічного штабу не завершилася жодним результатом. Міністерство фінансів України також не розробило алгоритму дій щодо оподаткування українських біженців. Інші країни, які надали притулок нашим біженцям, використовують своє внутрішнє законодавство й загальні принципи Модельних конвенцій ОЕСР та ООН. Лише деякі країни ЄС в індивідуальному порядку надали офіційні роз'яснення щодо сплати податків українцями.

Зі свого боку, Міністерство фінансів Польщі повідомило, що українські біженці повинні будуть сплачувати податки в Польщі з українських доходів, зокрема із зарплат, якщо строк їх перебування перевищить 183 дні. Свою позицію Польща аргументувала посиланням на статтю 15 Угоди про уникнення подвійного оподаткування з Україною та повідомила, що наразі в польському податковому законодавстві немає спеціальних правил для українців, а діють загальні правила за вказаною угодою.

На нашу думку, хоча невизначеність існує, ймовірність оподаткування зарплати українських біженців у країнах перебування залишається невисокою з огляду на їх особливий статус. Проте питання потребує чіткого окреслення, а це, своєю чергою, викликає необхідність роз'яснень від Єврокомісії та компетентних органів інших країн.

Як юристи ми бачимо привід відмовитись від формального трактування статті 15 угод із посиланням на Директиву ЄС про тимчасовий захист. Однак сумніви залишаються, оскільки в податковому законодавстві країн ЄС немає спеціальних правил для українців, а діють загальні правила угод про уникнення подвійного оподаткування.

Негативним моментом є те, що немає механізму та способів уникнути подвійного оподаткування доходів українських біженців як в Україні, так і в країнах ЄС. Не виключаємо, що індивідуальні позиції окремих країн насправді є сигналом для урядів інших країн, що проблему потрібно вирішувати. Гострота проблеми зростатиме з наближенням строків подання звітності та сплати податків українцями у 2023 році, і нині є час для пошуку варіантів дій.