

Іванський А.Й.

Міжнародний гуманітарний університет

ПОДАТКОВЕ РЕЗИДЕНСТВО ТА ЕЛЕКТРОННЕ РЕЗИДЕНСТВО ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА (НА ПРИКЛАДІ ЕСТОНІЇ ТА УКРАЇНИ)

У даній статті аналізується чинне правове регулювання електронного в Україні, а також окремо досліджується діючий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів», спрямований на оподаткування електронних резидентів. За результатами аналізу Закону зробимо висновок про те, що даний Закон запроваджує спеціальний режим оподаткування електронних резидентів. Також доведено, що концепція електронного резидентства жодним чином не змінює правила визначення податкового резидентства, тобто електронний резидент не стає податковим резидентом країни, в якій набуває електронного резидентства.

Зауважимо, що у статті також проаналізовано співвідношення концепції електронного і податкового резидентства. Встановлено, що термін «резидент» вживається у чинному законодавстві на позначення економічних зв'язків між особою та державою. Запропоновано здійснювати диференціацію між податковим та електронним резидентством за такими критеріями: 1) правове регулювання; 2) підстави надання статусу; 3) статус громадянина (на відміну від податкового резидентства, концепція електронного резидентства не пов'язана з громадянством; 4) суб'єктний склад (електронне резидентство стосується лише фізичних осіб); 5) податковий режим (електронний резидент вважається нерезидентом у цілях оподаткування доходів, отриманих з джерела походження у країні його електронного резидентства).

Встановлено, що особливості оподаткування доходів електронних резидентів в Україні, не скасовують обов'язку електронного резидента сплатити податки у країні його податкового резидентства, що є специфікою податкового обов'язку електронного резидента. Разом з тим, зроблено припущення про потенційну неможливість зарахувати єдиний податок, сплачений податковим резидентом в Україні, що може призвести до подвійного оподаткування доходів, отриманих від провадження діяльності в Україні.

Ключові слова: *резидент, електронний резидент, податковий резидент, податковий обов'язок електронного резидента, єдиний податок.*

Постановка проблеми. У 2014 році Естонія привернула міжнародну увагу запровадженням своєї програми електронного резидентства (e-Residency), яка була частиною великої урядової ініціативи, завдяки якій маленька північно-східна європейська країна стала одним із найбільш сприятливих для цифрових технологій місць у світі. Зауважимо, в Естонії концепція електронного резидентства пропонує доступність державних послуг як для мешканців Естонії, так і для іноземців, тобто тепер будь-яка особа може сплатити невелику комісію та отримати безпечно цифрове посвідчення особи, видане державою, що, у свою чергу, може дозволити йому швидко заснувати бізнес, підписати контракти та відкрити банківські рахунки для надсилання та отримання платежів [11]. На нашу думку, привабливість

даного проєкту зумовлена тим, що громадяни інших держав отримували зручний інструмент для самостійного ведення підприємницької діяльності онлайн в Естонії, можливість використання рахунків Raupal, а також заснування підприємств з усіма перевагами податку на виведений капітал. У свою чергу Естонія збільшувала свою інвестиційну привабливість, а також залучала додаткові надходження до бюджету.

У зв'язку з цим, у 2020 році більш ніж 65 000 осіб стали електронними резидентами Естонії, з них – 862 громадяни України. При цьому було створено 10100 компаній, а програма e-Residency принесла до бюджету Естонії більш ніж 35 мільйонів євро прямого доходу. Проте, на розробку, впровадження та підтримку цієї програми було витрачено приблизно 10 мільйонів

євро, тобто приблизно 30% від отриманих коштів. У цілому програму e-Residency можна вважати цілком успішною [5].

Тому після успіху на території всієї країни державна модель цифрової ідентифікації та надання послуг вийшла за межі Естонії. Так, шляхом Естонії пішли й інші держави, а саме, у 2018 подібна програма була реалізована в Азербайджані, а з 2020 року Україна почала впроваджувати інститут електронного резиденства у своє внутрішнє законодавство. Таким чином, впроваджуючи концепцію електронного резиденства, Україна сподівається на отримання прибутку до державного бюджету, дозволяючи іноземним айтішникам здійснювати бізнес онлайн в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед учених, які досліджували деякі питання визначення податкового резиденства фізичних осіб слід виокремити О.В. Бризгаліна, Л.І. Вдовічену, О.С. Грачеву, П. Клінфельда, І.Є. Криницького, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, Ю.Г. Козака, С.Г. Пепеляєва, С.С. Тараєва, О.В. Церковного, О.А. Шахматєєва, Н.В. Шкільову, О.В. Щербанюка та інших. Однак, зауважимо, що спеціального дослідження розмежування критеріїв податкового резиденства та електронного резиденства у науковій літературі натепер немає.

Метою статті є проведення розмежування між концепціями податкового та електронного резиденства відповідно до чинного законодавства та визначення особливостей податкового обов'язку е-резиденства на прикладі Естонії та України.

Виклад основного матеріалу. Термін «резидент» походить від латинського «resido», що означає «сидіти», «залишатись на місці». Так, Кембриджський словник та словник Longman трактують «резидента» як особу, що постійно проживає в певному місці. Саме тому у літературі поняття «резидент» застосовується у значенні статистичного зв'язку між певною країною та особою. Однак, на відміну від громадянства, яке позначає політико-правовий зв'язок, податкове резиденство вказує саме на економічні зв'язки між особою і державою [6, с. 52] Тому орієнтиром для визначення особи податковим резидентом тієї чи іншої країни є офіційне визначення у ст. 4 Модельної Конвенції (2017). Так, для цілей цієї Конвенції термін «резидент Договірної держави» означає будь-яку особу, яка відповідно до законодавства цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі свого місця проживання, реєстрації, місця управління або будь-якого

іншого критерію подібного характеру. При цьому, враховуючи різноманітні економічні відносини, поняття резидент досить часто застосовується у діючому законодавстві України [10].

Таким чином, зробимо висновок, що Модельна Конвенція є важливим міжнародним документом і основою для внутрішнього законодавства України.

Далі зауважимо, що у цілях оподаткування поняття резидент визначено у підпункті 14.1.213 Податкового кодексу України. Митне законодавство оперує поняттям «резидент» у розумінні п. 50 ч. 1 ст. 4 Митного кодексу України. А у цілях валютного регулювання поняття резидент визначено у п. 9 ч. 1 ст. 1 ЗУ «Про валюту і валютні операції». Згідно із п. 50 ч. 1 ст. 4 Митного кодексу України резидентами відповідно до Митного кодексу України є громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які мають постійне місце проживання в Україні, у тому числі ті, які тимчасово перебувають за кордоном. Крім того, також до податкових резидентів України за Митним кодексом України відносяться інвестор, який уклав угоду про розподіл продукції [12].

Проте, відповідно до п. 9 ч. 1 ст. 1 ЗУ «Про валюту і валютні операції» податковими резидентами є підприємці, зареєстровані згідно із законодавством України, а також громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які мають постійне місце проживання в Україні або тимчасово проживають за кордоном.

Далі наголошуємо, що дефініції наведених термінів не є тотожними, а їхній зміст визначається відповідними цілями правового регулювання. Так, якщо проаналізувати зміст поняття «резидент» у валютному та митному законодавстві, то критерії визначення резиденства мають доволі формальний характер (наприклад, країна реєстрації для юридичних осіб, а також місце проживання для фізичних осіб), що дозволяє оперативно приймати рішення щодо валютних обмежень та застосовувати митні формальності у кожній конкретній ситуації.

Слід також зауважити, що зовнішня схожість поняття електронного резиденства і податкового резиденства не є тотожними за своїм змістом. У зв'язку з цим, у практиці застосування може виникнути хибне ототожнення податкового резиденства із електронним резиденством. Варто нагадати, що у наукових джерелах під поняттям податкове резиденство розуміється економіко-правовий зв'язок суб'єкта податкового права із державою, на підставі якого він зобов'язаний належним

чином виконувати свої податкові обов'язки, що є формалізованими в приписах податкового законодавства конкретної держави, тоді як електронне резиденство являє собою спеціальну програму держави, де айтішники можуть здійснювати бізнес онлайн, фізично не знаходячись в Україні.

Так, 1 квітня 2023 року в Україні набрав чинності Закон від 6 жовтня 2022 року № 2654-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів», який дозволяє іноземцям та особам без громадянства, що набули статусу електронного резидента та зареєстрували себе фізичною особою-підприємцем, здійснювати підприємницьку діяльність та сплачувати податки в Україні без залишення країни проживання (перебування) [13].

Також слід зауважити, що концепція електронного резиденства в Україні бере свій початок із прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України «Про реалізацію експериментального проєкту щодо впровадження та реалізації в Україні електронного резидента» від 25 липня 2020 року № 648. Прийнявши цю постанову Україна вирішила застосувати зарубіжний досвід держави Естонії, впроваджуючи концепцію електронного резиденства, тим самим створюючи основу для успішного ведення бізнесу іноземцями на території нашої держави. Саме тому для деталізації положень електронного резиденства був прийнятий Порядок щодо реалізації експериментального проєкту та реалізації в Україні електронного резиденства від 25 червня 2020 року, де детально прописана процедура отримання електронного резиденства в Україні.

Необхідно звернути нашу увагу на те, що вперше поняттям електронного резиденства було закріплено у пункті 2 Порядку реалізації експериментального проєкту із запровадженням та реалізації в Україні електронного резиденства, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25 червня 2020 р. №648 у якому визначено електронне резиденство як статус, який надає можливість іноземцю або особі без громадянства, яка досягла вісімнадцятирічного віку, отримати кваліфіковані електронні довірчі послуги, відкривати банківські рахунки в Україні, а діючий Податковий кодекс дублює дане поняття електронного резиденства у пункті 14.1 ст.14 цього Кодексу, що також вже було наведено у даному Порядку [15].

Надалі зауважимо, що відсутність практики застосування концепції е-резиденства в Україні

спонукає нас звернутися до зарубіжного досвіду. Так, у світовій практиці е-резиденство являє собою спрощену процедуру для ведення іноземцями бізнесу на території іншої держави. Крім того, у профільних джерелах поняття *virtual residency* і *e-residency* (*electronic residency*) застосовуються як синонімічні, а в Азербайджані зустрічається така варіація е-резиденства як *m-residency* (*mobile residency*) Крім того, в Іспанії застосовується програма цифрові кочівники, яка за своїм змістом дуже близька за своїм змістом до електронного резиденства [9]. Також підкреслимо, що іншими державами, які приєдналися до електронного резиденства є Бразилія та Португалія.

Так, поряд із застосуванням зарубіжного досвіду концепції електронного резиденства розглянемо також міжнародний досвід застосування інституту електронного резиденства, тому що саме аналіз міжнародного досвіду дозволяє виділити низку особливостей правового статусу е-резидента: 1) е-резиденство передбачає створення електронно-цифрової ідентичності через застосування електронно-цифрового посвідчення особи, проте як податкове резиденство набувається за наявності низки об'єктивних підстав, таких як: центр життєвих інтересів, постійне житло, звичайне місце проживання і громадянство; 2) обсяг правосуб'єктності е-резидентів тієї чи іншої держави може суттєво відрізнятись залежно від стимулів, які відповідна держава визначає як передумови для збільшення потенційної привабливості своєї юрисдикції (наприклад, можливість заснування підприємств і ведення бізнесу, податкові стимули); 3) е-резидент не є громадянином країни, у якій він набуває е-резиденства, і, як правило, навіть не має права постійного проживання у ній, тому що е-резиденство не передбачає електронного громадянства; 4) е-резидент не є податковим резидентом країни, в якій він набуває е-резиденства: наприклад, громадянин України, який отримав е-резиденство Естонії, не втрачає статус податкового резидента України, проте у разі, якщо такий громадянин сплатив певні податки в Естонії, він матиме змогу скористатися положенням Конвенції між Урядом України і Урядом Естонської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід та майно, а також підпунктом 170.11.2 пункту 170.11 статті 170 Податкового кодексу України [14].

Таким чином, враховуючи вище наведене, диференціацію між податковим та електронним

резиденством слід проводити за такими критеріями:

1) правове регулювання: визначення країни податкового резиденства здійснюється у відповідності до податкового законодавства конкретної держави та укладення нею Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування; натомість запровадження е-резиденства здійснюється на підставі спеціального законодавства, яке врегулює особливості набуття е-резиденства, отримання електронних послуг е-резидентом та інших переваг;

2) підстави набуття: резидентність особи у цілях оподаткування визначається на підставі низки об'єктивних факторів (місце постійного проживання, центр життєвих інтересів, громадянство), на які особа може впливати лише опосередковано; в той час як е-резиденство набувається на підставі заяви і не залежить від фактичної діяльності або намірів інших людей;

3) статус громадянина: податковий резидент може бути одночасно громадянином країни резидентності; так як е-резидент є громадянином іншої держави, ніж та, де він набуває статусу е-резиденства;

4) суб'єктний склад: податкове резиденство рівною мірою стосується як фізичних, так і юридичних осіб, в той час як е-резиденство стосується лише фізичних осіб, в тому числі, з метою спрощеного заснування ними компаній у країні, в якій вони набули статусу е-резидентів, або з метою провадження особистої підприємницької діяльності;

5) податковий режим: податкове резиденство визначає обсяг податкового обов'язку, зокрема, резидентський статус об'єкта оподаткування, а також у деяких випадках – на ставку податку та порядок виконання податкового обов'язку, тоді як е-резиденство взагалі може не передбачати жодної специфіки щодо оподаткування, так як е-резидент вважатиметься нерезидентом у цілях оподаткування доходів, отриманих з джерела походження у країні його резиденства, але за певних умов держави можуть запровадити особливі умови оподаткування, як це передбачається зокрема в Україні.

У цьому контексті доволі дискусійною є позиція Н.Г. Синютки, яка відносить концепцію е-резиденства до так званих фіскальних деформацій, адже електронне резиденство на її думку, розмиває концепцію податкової резидентності в напрямку її віртуалізації. Проте, як ми вже з'ясували вище, електронне резиденство жодним

чином не змінює правила визначення резидентського статусу, хоча, безперечно, електронне резиденство впливає на привабливість тієї чи іншої юрисдикції для заснування у ній компаній цифрової економіки [1].

Так, повертаючись до аналізу правового статусу е-резидентів в Україні, слід вказати, що аналогічно до підходів інших держав, Постанова Кабінету Міністрів України «Про реалізацію експериментального проєкту із запровадження та реалізації в Україні електронного резиденства» від 25 липня 2020 року від № 648 у п. 3 прямо встановлює, що набуття статусу електронного резиденства в Україні не надає жодних переваг щодо перебування на території нашої держави та перетинання державного кордону України [16].

Отже, незважаючи на те, що метою прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів» є оптимізація сучасної податкової системи та іншого законодавства в Україні у зв'язку з проведенням експерименту із запровадження та реалізації в Україні електронного резиденства наша держава може зіткнутися із деякими ризиками. Так, розглянемо негативні аспекти і те, з чим може зіштовхнутися Україна, впроваджуючи концепцію електронного резиденства в Україні. Перш за все, такими негативними ризиками є:

Шахрайство. Справжньою проблемою навіть для високотехнологічної Естонії стала перевірка потенційних е-резидентів на наявність покарань за кримінальні злочини, не внесені до міжнародних баз даних, а також заборони на ведення комерційної діяльності за кордоном. Через це шахраї змогли, наприклад, використовувати е-резидентів для ліквідації проблемних естонських підприємств, а також для того, щоб створити та уникнути нагляду за роботою низки підприємств у сфері з високим ризиком відмивання грошей і фінансування тероризму. Так, з такими викликами ймовірно стикнеться й Україна, а шахрайство з українською електронною ідентифікацією може знівелює всі позитивні ефекти [5].

Е-небезпека. Серед ризикових моментів, пов'язаних із запровадженням електронного резиденства, слід назвати, перш за все, відсутність конкретних заходів безпеки, які б належним чином і сповна гарантували захист інформації е-резидентів та держави. Вказаний момент є суттєвим. І більш того, в Естонії вже був досвід в 2017 році, коли уряд держави заморозив елек-

тронні смарт-картки програми електронного резиденства через два місяці після знаходження серйозної діри в безпеці, яка могла б бути використана для викрадення особистої інформації. Далі звернемо нашу увагу на те, що крім уже відомих претензій фахівців із інформаційної безпеки до всієї екосистеми «Дія», в е-резиденство можуть закласти додаткові ризики для персональних даних і конфіденційної інформації тих, хто ним скористається. Так, серед фінансових ризиків можемо виділити наділення держпідприємства «Дія», адміністратора порталу «Дія» безліччю повноважень у податковій сфері, хоча воно не є суб'єктом податкових правовідносин. Отже, питання протидії кіберзагрозам та двосторонньому захисту даних у разі е-резиденства потребує більш детального опрацювання та правового регулювання.

Обмеження у договірній сфері. Неможливість електронних резидентів заключати трудові договори на території України.

Збитки для держави. Розглянемо головні ризики із якими може зіштовхутися наша держава, впроваджуючи інститут електронного резиденства в Україні. Перший із них: доходами нерезидента, отриманими з України у відповідних країнах, визнаватимуться лише доходи, отримані від резидентів України. Другий: створюється додаткова конкуренція та відповідні ризики в аспекті зайнятості для громадян. Усе це, на нашу думку, може позначатися на привабливості запропонованого режиму оподаткування для іноземців і не спричинити зростання податкових надходжень. А з огляду на запропоновану знижену ставку оподаткування – призвести лише до її використання для мінімізації податкових платежів. Крім того, електронне резиденство коштувало Естонії 10 млн євро, а за даними естонського держконтролю, доходи від програми електронного резиденства в Естонії почали перевищувати витрати тільки наприкінці перших п'яти років. Ось тому для України воно може бути і не таким привабливим, а за такого підходу інститут електронного резиденства може виявитися просто збитковим в Україні. Крім того, успішна реалізація електронного резиденства в Україні залежить від технічної оснащеності відповідних державних органів [5].

Подвійне оподаткування. Слід зауважити, що від подвійного оподаткування е-резиденти – підприємці не будуть автоматично захищені. Так, електронне резиденство не можна буде використовувати в об'єднанні податкового резиден-

ства, а отже потрібно буде переглянути- відповідні концепції перед прийняттям рішення про те, чи варто скористатися таким статусом чи ні. Крім того, е-резиденти для ведення бізнесу мають право відкрити рахунок у банківській установі на території України, але на практиці при відкритті рахунку в естонському банку е-резиденти часто мають складнощі. Тому важко сказати, яким чином цей процес буде відбуватися в Україні.

Крім того, потребують уваги потенційні ризики щодо можливих негативних наслідків від співпраці з електронними резидентами для їх контрагентів, адже Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів» містить вимоги про обов'язок електронного резидента розміщувати в інформаційній системі «Е-резидент» електронні копії первинних документів, які підтверджують здійснення господарських операцій такого е-резидента. При цьому, недотримання вимог з боку е-резидента матиме наслідки і для його контрагентів, що перебувають на загальній системі оподаткування неможливістю врахування витрат у цілях визначення об'єкта оподаткування. І хоча такі положення Закону початково були спрямовані на запобігання можливим зловживанням з боку платників податків, проте лишається вірогідність того, що добросовісні платники податків також зіштовхнуться з додатковими ризиками від співпраці з е-резидентами.

Висновки. Таким чином, впровадження Естонією концепції електронного резиденства надихнула українських парламентаріїв імплементувати даний інститут у наше внутрішнє законодавство. Для цього законодавець регламентує положення, де надає іноземним айтішниками та підприємцям можливість створювати компанії в Україні і вести бізнес онлайн без фізичної присутності на території нашої держави, використовуючи спрощену процедуру ведення бізнесу в Україні. Однак, недивлячись на привабливість електронного резиденства і позитивний досвід впровадження цієї концепції в Естонії та Азербайджані, на думку автора, електронне резиденство має ряд недоліків, перелічених вище. Зауважимо, що критерії виділення податкового резиденства, а також їх правова природа є різними. З точки зору опрацювання міжнародно-правових актів вважаємо за необхідне, що інститут електронного резиденства потребує доопрацювання і додаткового роз'яснення.

Список літератури:

1. Ю.А. Коваль Співвідношення концепції електронного і податкового резидентства : перспективи оподаткування доходів е-резидентів в Україні. Право та державне управління. 2022. №1. С. 104-111;
2. І.М. Бондаренко Особливості податкового резидентства фізичних осіб у сучасних умовах. Право і суспільство. 2018 №6 частина 2. С. 127-132
3. Пічкурова З.В. Роль диджитал – компоненту в економічному розвитку Естонії. Стратегія розвитку України. 2019 №2. С. 66-72.
4. Analysis of risks related to the e-Residency programme URL: <https://www.fin.ee/en/media/5453/download> (дата звернення: 06.06.2023)
5. Г.П. Гончарук Специфіка впровадження електронного урядування в сфері надання адміністративних послуг : Європейський та вітчизняний досвід. Магістр.робота: спеціальність 281. / Донецький нац. ун-т імені Василя Стуса. Вінниця, 2022. 100 с
6. Р.Г. Тихоненко Правове регулювання податкового резидентства фізичних осіб в Україні і світі. магістер. робота / Національний ун-т «Києво-могілянська академія». Київ, 2021
7. Іспанія запустила візу цифрового кочівника. Які вимоги URL:<https://ain.ua/2023/02/06/ispaniya-zapustyla-vizu-cyfrogovo-kochivnyka/> – (дата звернення 05.06.2023)
8. Модельна Конвенція ОЕСР і Типова угода про уникнення подвійного оподаткування.URL:https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата звернення 06.06.2023)
9. U.N. partners with Estonia's e-Residency to support startups in developing countries. URL: <https://venturebeat.com/entrepreneur/u-n-and-jack-ma-partner-with-estonia-s-e-residency-to-support-startups-in-developing-countries/?fbclid=IwAR2NlvSSwgs2IbJOzbPrbRSGLvCtmw483ohF1D-FrwOsjX7MIDghuWeeDxo> (дата звернення 06.06.2023)
10. Митний кодекс України: Закон України від 13 березня 2012 року № 4495-VI . *Відомості Верховної Ради України* (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів: Закон України від 6 жовтня 2022 року № 2654-IX: *Законодавство України*: база даних/ *Верховна Рада України*. Дата оновлення: 05.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2654-20#Text> (дата звернення: 07.06.2023)
12. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. (*Відомості Верховної Ради України* (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112)
13. Порядок реалізації експериментального проєкту із запровадженням та реалізації в Україні електронного резидентства: затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 25 червня 2020 р. №648 (у ред. наказу 25.06.20 р.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/648-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення 07.06.2023)
14. Про реалізацію експериментального проєкту із запровадження та реалізації в Україні електронного резидентства»: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 червня 2020 р. № 648. *Кабінет Міністрів України*. URL:<https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-realizaciyu-eksperimentalnogo-proektu-iz-zaprovadzhennya-ta-realizaciyi-v-ukrayini-elektronno-go-rezidentstva-i250620-648> (дата звернення 07.06.2023)

Ivansky A.J. TAX RESIDENCE AND ELECTRONIC RESIDENCE OF A NATURAL PERSON: COMPARATIVE AND LEGAL CHARACTERISTICS (EXAMPLE OF ESTONIA AND UKRAINE)

This article makes analyzes of current legal regulation of e-Residency³ in Ukraine, and also separately examines the current legislation, especially Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and some other laws of Ukraine regarding the peculiarities of taxation of the business activities of e-residents", aimed at the taxation of e-residents. Based on the results of the analysis of Law, we will conclude that this Law introduces a special regime of taxation of electronic residents. It has also been proven that the concept of electronic residency in no way changes the rules for determining tax residency, i.e. an electronic resident does not become a tax resident of the country in which he acquires electronic residency.

We make notes that the article also has analyzed the relationship between the concepts of electronic and tax residency. It has been established that the term "resident" is used in current legislation- to denote economic ties between a person and the state. It is proposed to differentiate between tax and electronic residence according to the following criteria: 1) legal regulation; 2) grounds for granting the status; 3) citizen status (unlike tax residency, the concept of e-residency is not related to citizenship; 4) subject structure (e-residency applies only to natural persons); 5) tax regime (an electronic resident is considered a non-resident for the purposes of taxation of income received from the source in the country of his electronic residence).

It has been established that the peculiarities of taxation of the income of electronic residents in Ukraine do not cancel the obligation of the electronic resident to pay taxes in the country of his tax residence, which is the specifics of the tax obligation of the electronic resident. At the same time, an assumption has been made

about the potential impossibility of crediting the single tax paid by a tax resident in Ukraine, which may lead to double taxation of income received from conducting activities³⁶ in Ukraine.

Key words: *resident, electronic resident, tax resident, tax duty of the e-resident, single tax.*