

УДК 347.73 (477)+(494)

DOI: <https://doi.org/10.31359/1993-0941-2023-45-356>

Є. М. Смичок, Д. ю. н., доцент, старший науковий співробітник сектору конституційного та адміністративного права НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрНУ доцент кафедри податкового права НЮУ ім. Ярослава Мудрого
ORCID ID : 0000-0001-7040-6223

С. В. Брояков, асистент кафедри податкового права НЮУ ім. Ярослава Мудрого, радник податкової та бухгалтерської практики компанії Bona Lex
ORCID ID : 0000-0002-0636-7490

УКРАЇНЦІ ІЗ ЗАХИЩЕНИМ СТАТУСОМ «S» ТА ЇХ ПОДАТКОВО-РЕЗИДЕНТСЬКИЙ СТАТУС: ПІДХОДИ У ШВЕЙЦАРІЇ

***Анотація.** Стаття присвячену дослідженню підходів до визначення податкового резидентства українців в Швейцарії. У статті здійснюється аналіз критеріїв визначення податкового резидентства Швейцарії. При цьому Автори засновують свої висновки на відповідях, наданих уповноваженими органами Швейцарії. Зазначаємо, що при збереженні індивідуального підходу до кожної ситуації, на федеральному рівні в загальному вважається, що українці зберігають центр життєвих інтересів в Україні. При цьому на рівні кантону та муніципалітету можуть застосовувати-*

ся автономні підходи до визначення статусу податкового резидентства кантону чи муніципалітету відповідно.

Ключові слова: захищений статус S, Швейцарія, податкове резидентство, Україна, податковий обов'язок.

Постановка проблеми. Питання податкового резидентства набуло неабиякої актуальності для українців, які отримали тимчасовий захист та/або аналогічний за своїм змістом міграційний статус за кордоном. Визначення податково-резидентського статусу має первинне значення для подальшого встановлення юрисдикції в якій особа повинна сплачувати податки. Особливої актуальності відповідна проблема набуває ще й у зв'язку із тим, що європейські країни (де наразі перебуває переважна більшість українців, які залишили свої домівки після повномасштабного вторгнення російської федерації) не прийняли яких-небудь нормативних актів чи роз'яснень з приводу резидентського статусу українців із тимчасовим захистом. Відсутні також уніфіковані спеціальні підходи на рівні ЄС до встановлення резидентського статусу українців, які мігрували за кордон у зв'язку із війною. Це і породжує цілу низку проблем пов'язаних із встановленням податково-резидентського статусу українців на практиці.

Мета статті. Дослідити підходи, що застосовуються в Швейцарії для визнання податково-резидентського статусу українців, які тимчасово проживають на території Швейцарії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розглядаючи специфіку міграційного статусу українців у Швейцарії слід зазначити, що Швейцарія не є країною-членом ЄС, але також запровадила спеціальні правила в частині регламентації міграційного статусу українців, які переїхали туди у зв'язку з війною. В Швейцарії аналогом тимчасового захисту є захищений статус S («Schutzstatus S»). Отримавши відповідний правовий статус українці можуть легально перебувати на території Швейцарії. При цьому, правила визначення податково-резидентського статусу мають індивідуалізований характер.

У Швейцарії критерії визначення резидентського статусу фізичної особи закріплені у ст. 3 Федерального закону про пря-

мий федеральний податок («Bundesgesetz ber die direkte Bundessteuer») [1].

Так, фізична особа є податковим резидентом Швейцарії, якщо вона:

а) працевлаштована у Швейцарії та перебуває на території Швейцарії протягом більше ніж 30 днів;

б) не має оплачуваної роботи у Швейцарії та перебуває на території Швейцарії більше ніж 90 днів [1].

Тобто, якщо мова йде про особу, із захищеним статусом S, навіть у випадку відсутності працевлаштування у Швейцарії, за національним законодавством Швейцарії вона набуде статусу податкового резидента при умові, що затримається у Швейцарії більше ніж на 90 днів. При цьому вважатиметься така особа резидентом Швейцарії починаючи із першого дня її прибуття у Швейцарію (ст. 8 Федерального закону про прямий федеральний податок) [1].

Переходячи до питання адміністративної практики Швейцарії при визначенні податкового резидентства українців із захищеним статусом S зазначаємо, що на офіційному веб-сайті кантону Берн (податковий блок) зазначається наступне: «Статус захисту «S» це регламент проживання орієнтований на повернення. З цієї причини, біженці з дозволом S наразі не вважаються податковими резидентами Швейцарії» [2]. Відповідна позиція була вперше озвучена ще 14.04.2022. Аналогічна правова позиція була повторно підтверджена на відповідному офіційному веб-сайті кантону Берн 12.01.2023 року [3].

Водночас, податкові органи інших кантонів на своїх офіційних веб-сайтах не дають аналогічних коментарів. Не висловлювала публічно свою позицію з приводу податково-резидентського статусу громадян України і Федеральна податкова адміністрація Швейцарії (Eidgen ssische Steuerverwaltung).

У Швейцарії платники податків сплачують податки федерального, кантонального та муніципального рівня. Аналогічною за рівневістю є і система податкових органів Швейцарії. Ми вирішили розібратися в питанні підходів до визначення резидентського статусу українців шляхом направлення індивідуальних

запитів податковим органам. Ключовим у нашому запиті було наступне формулювання:

«... чи розглядаються українці з захищеним статусом S як податкові резиденти Швейцарії за загальним підходом?».

При цьому ми зазначили у своєму запиті, що знаємо про підходи, які були озвучені на офіційному веб-сайті кантону Берн.

На запити ми отримали ряд відповідей, ключові положення якого бажаємо зазначити в цій статті. Так з поміж іншого, Федеральна податкова адміністрація вказала:

«...Люди, які втекли з України до Швейцарії – відповідно до поточних знань – типово не перемістили їх центр життєвих інтересів до Швейцарії, оскільки вони бажають повернутися до України як тільки ситуація дозволить. Якщо поточні «обставини» в Україні будуть продовжуватися довше, позиція може бути переглянута. Тому ми допускаємо так звану обмежену податкову відповідальність (примітка автора – тобто несуть обмежене податкове зобов'язання і оподатковують доходи з джерелом походження зі Швейцарії в Швейцарії). Це означає, що особи автоматично податкову декларацію не отримують...».

Фактично, було зазначено, що цей час українці, які мігрували до Швейцарії не змінили центр своїх життєвих інтересів, що є одним із ключових критеріїв визначення резидентського статусу за міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування. При цьому, робиться акцент, що надалі така позиція може бути переглянута, якщо ситуація з часом не зміниться.

Водночас, податкова адміністрація кантону Цюрих у відповідь на наш запит зазначила:

«...Зверніть увагу, що практика кантону Цюрих є ідентичною з публікацією кантону Берн. Українці зі статусом S реєструються в муніципальному податковому реєстрі, оскільки головним чином є податковими резидентами, засновуючись на податковому законодавстві Цюриху. Однак, протягом першого року проживання в Швейцарії, вони не є суб'єктами необмеженої податкової відповідальності в Швейцарії (примітка автора – тобто не несуть податкове зобов'язання як резиденти з усіх

джерел походження доходу, незалежно від країни походження). Після цього особа перевіряється чи має він/вона житло в Україні та чи знаходиться центр життя особи в Україні чи Швейцарії. Якщо особа не має житла в Україні, чи центр життя зараз в Швейцарії, він/вона будуть податковими резидентами в Швейцарії та суб'єктами необмеженої податкової відповідальності...».

Фактично, було зазначено, що в перший рік після прибуття до Швейцарії українці не мають «необмежених податкових зобов'язань», тобто характеристики властиві податковим резидентам. Також зазначається, що підхід аналогічний тому, що озвучений у кантоні Берн. Нагадаємо, що на офіційному веб-сайті кантону Берн зазначається теза, що українці із захищеним статусом S, на цей час, не набувають статусу податкових резидентів. Однак, робиться застереження, що надалі може бути проведена індивідуальна оцінка по кожному окремому випадку: чи збережено житло в Україні, чи змінився центр життєвих інтересів тощо?

При цьому податкова адміністрація муніципального рівня надала нам наступну відповідь:

«... Інформуємо, що в загальному українці з захищеним статусом S будуть кваліфікуватися, як податкові резиденти кантону Цюрих. Це здійснюється на припущенні, що місце їх проживання в Україні є недоступним на це момент і вони провели понад 30 днів (у разі працевлаштування) чи 90 днів (без працевлаштування) в Швейцарії. Якщо ці критерії не застосовуються, випадок повинен розглядатися індивідуально...».

Тобто, на муніципальному рівні відповіли, що за загальним правилом українці із захищеним статусом S набувають статусу податкових резидентів у Швейцарії. Водночас, зробили застереження, що питання податкового резидентства повинно встановлюватися в кожному індивідуальному випадку. І такий підхід є цілком логічним, адже простий темпоральний критерій не завжди є валідним.

Висновок. Закономірно, що питання податкового резидентства характеризується підвищеною мірою оціночності. Позитивним є те, що на федеральному та кантональному рівні є позиція з приводу того, що українці із захищеним статусом S не набувають одразу статусу податкових резидентів. Публічна позиція,

що закріплена на офіційному веб-сайті кантону Берн також вселяє надію, що до питання податкового резидентства українців у Швейцарії не будуть підходити формалістично (засновуючись на простому темпоральному критерію).

Сподіваємося, що надалі превалюватиме підхід відповідно до якого українці, які перебуваючи на території Швейцарії, продовжують дистанційно працювати на українського роботодавця, або ж провадити діяльність як український ФОП, і надалі вважатимуться виключно податковими резидентами України, адже це дозволить і надалі сплачувати таким особам податки виключно до відповідних бюджетів України і тим самим забезпечувати підтримку національної економіки.

Список використаних джерел:

1. Bundesgesetz ber die direkte Bundessteuer. URL: https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1991/1184_1184_1184/de#part_2/tit_1/chap_1/sec_2
2. Kanton Bern, Schutzsuchende aus der Ukraine. URL: <https://www.sv.fin.be.ch/de/start/publikationen/news.html?newsID=3e1c61ab-b79f-43e3-9747-69983e503969>
3. Kanton Bern, Ukraine-Krieg – Steuerthemen. URL: <https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Ukraine+Krieg+Steuerthemen>

REFERENCES:

1. Bundesgesetz ber die direkte Bundessteuer. URL: https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1991/1184_1184_1184/de#part_2/tit_1/chap_1/sec_2
2. Kanton Bern, Schutzsuchende aus der Ukraine. URL: <https://www.sv.fin.be.ch/de/start/publikationen/news.html?newsID=3e1c61ab-b79f-43e3-9747-69983e503969>
3. Kanton Bern, Ukraine-Krieg – Steuerthemen. URL: <https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Ukraine+Krieg+Steuerthemen>

Ye. M. Smychok, S. V. Broiakov

Ukrainians with Protection Status «S» and Their Tax Residency: Approaches in Switzerland

Abstract. *The article embarks on an intricate exploration concerning the methodologies applied to define the tax residency of Ukrainians in Switzerland.*

This exposition elucidates the criteria set forth by Switzerland for determining tax residency, offering a comprehensive review of its intricacies.

In conducting this research, the authors predicated their conclusions on the formal responses proffered by the competent Swiss authorities. It is noteworthy to underline that, while a bespoke approach is invariably adopted for each individual circumstance, the prevailing sentiment at the federal level typically inclines towards the notion that Ukrainians predominantly retain their center of vital interests within Ukraine. This perspective, however, is not uniformly embraced across all levels of governance in Switzerland. The cantonal and municipal layers, imbued with a significant measure of autonomy, occasionally apply independent criteria and methodologies in ascertaining the tax residency status within their respective jurisdictions.

Such differentiation in approach, especially between the federal and the cantonal/municipal dimensions, underscores the multifaceted nature of tax residency considerations in Switzerland, making it imperative for Ukrainians and stakeholders to possess a holistic understanding of these nuances. It's a realm where overarching national guidelines interface with localized interpretations, and where broader geopolitical ties between Ukraine and Switzerland might subtly shape administrative perceptions and actions.

Consequently, this article does not merely present an analytical overview but delves deep into the juxtaposition of theory and practice, drawing insights from both statutory provisions and their real-world implementations. In doing so, it seeks to bridge any extant gaps in understanding and offer a roadmap for Ukrainians navigating the intricate terrain of Swiss tax residency.

Keywords: Protected Status S, Switzerland, Tax Residency, Ukraine, Tax Obligation.