

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2022.1.15>

Ю. А. Коваль

доктор філософії у галузі права,
асистент кафедри фінансового права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

СПІВВІДНОШЕННЯ КОНЦЕПЦІЙ ЕЛЕКТРОННОГО І ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА: ПЕРСПЕКТИВИ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ Е-РЕЗИДЕНТІВ В УКРАЇНІ

У статті проаналізовано співвідношення концепцій 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 (податкове чи спеціальне законодавство); 2) підстави набуття статусу (об'єктивні критерії чи на підставі поданої заявою); 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 вважатиметься нерезидентом у цілях оподаткування доходів, отриманих з джерела походження у країні його електронного резидентства).

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.

У статті аналізується чинне правове регулювання статусу електронного резидентства в Україні, а також окремо досліджується проєкт закону, спрямований на оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів. За результатами аналізу законопроєкту зроблено висновок про те, що законопроєкт запроваджує спеціальний режим оподаткування електронних резидентів. Акцентовано увагу на тому, що законопроєктом запроваджується усічений склад податкового обов'язку електронного резидента. Наголошено на потенційних ризиках законопроєкту, що можуть негативно впливати на українських контрагентів електронних резидентів.

Встановлено, що особливості оподаткування доходів електронних резидентів в Україні, які пропонуються законопроєктом, не скасовують обов'язку електронного резидента щодо сплати податків 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 електронним резидентом в Україні, що може призвести до подвійного оподаткування доходів, отриманих від провадження діяльності в Україні.

Ключові слова: резидент, електронний резидент (е-резидент), податковий резидент, податковий обов'язок е-резидента, єдиний податок.

Постановка проблеми. У 2014 році в Естонії стартував безпрецедентний проєкт e-residency, метою якого було створення особливих умов для отримання іноземцями електронних послуг в Естонії, зокрема, право підписувати документи електронним підписом, що є дійсним на території Естонії, можливість отримувати доступ до

всіх електронних ресурсів, у тому числі засновувати підприємства та брати участь в управлінні ними без фізичної присутності тощо [1]. Привабливість проєкту була зумовлена тим, що громадяни інших держав отримували зручний інструмент для самостійного ведення (онлайн) підприємницької діяльності в Естонії, можливість

використання рахунків PayPal, а також заснування підприємств з усіма перевагами податку на виведений капітал. В свою чергу Естонія збільшувала свою інвестиційну привабливість, а також залучала додаткові надходження до бюджету. Тож не дивно, що успіх Естонії спричинив хвилю подібних проєктів у Литві, ОАЕ, Азербайджані тощо.

У 2020 році Кабінет Міністрів України також започаткував реалізацію аналогічного проєкту щодо запровадження інституту е-резидентства. Разом з тим, досі залишаються не вирішеними питання щодо оподаткування доходів, які отримуватимуться е-резидентами в Україні, адже чинне податкове законодавство не оперує поняттям «електронний резидент» та не передбачає жодних особливостей щодо його статусу як платника податків, хоча наявність таких умов істотно сприяла б збільшенню зацікавленості серед потенційних е-резидентів. Зауважимо, що внаслідок повномасштабного вторгнення російських військ на територію України проєкт е-резидентства з об'єктивних причин було поставлено на паузу, проте, на наше переконання, це не скасовує потребу у науковому осмисленні зазначеного інституту для формулювання висновків і пропозицій на майбутнє, враховуючи потенційне зростання інтересу до України як країни для ведення бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Принцип податкового резидентства є базовою концепцією для розмежування податкової юрисдикції держав та уникнення подвійного оподаткування, а тому його дослідженню приділяли увагу такі вчені, як Л.К. Воронова, Л.І. Вдовічана, Д.О. Гетманцев, М.П. Кучерявенко, Є.С. Маринчак, І.Я. Олендер, Н.Ю. Пришва, О.В. Церковний, Н.Я. Якимчук та інші. В свою чергу, концепція електронного резидентства з огляду на її новизну є порівняно менш дослідженою у науковій літературі, а окремі питання *e-residency* розглядали у своїх публікаціях, зокрема, Н.Г. Синютка та Н.М. Хома. Водночас концепція е-резидентства розглядається, як правило, на прикладі естонської моделі, внаслідок чого відповідні дослідження практично не торкаються питання пер-

спектив оподаткування доходів е-резидентів в Україні, хоча потреба у такому аналізі є очевидною з огляду на наявність відповідних законодавчих ініціатив.

Саме тому **метою** цього дослідження є проведення розмежування між концепціями податкового та електронного резидентства відповідно до чинного законодавства України, визначення особливостей податкового обов'язку е-резидента, а також аналіз прийнятого у першому читанні проєкту закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів» (далі – проєкт № 5270) з метою визначення потенційних проблем правового регулювання у цій сфері та формулювання пропозицій щодо їх можливого вирішення.

Виклад основного матеріалу. Термін «резидент» походить від латинського слова «*residens*», тобто «сидячий, той, що сидить, залишається на місці» [2, с. 446]. Саме тому у літературі поняття «резидент» застосовується у значенні статичного зв'язку між певною країною та особою. Однак, на відміну від громадянства, яке позначає політико-правовий зв'язок, резидентство вказує саме на економічні зв'язки між особою і державою [3, с. 79]. При цьому, враховуючи різноманіття економічних відносин, поняття «резидент» досить часто застосовується у законодавстві України. Так, у цілях оподаткування поняття «резидент» визначено у підпункті 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України) [4]. Митне законодавство оперує поняттям «резидент» у розумінні пункту 50 частини першої статті 4 Митного кодексу України [5]. А у цілях валютного регулювання поняття «резидент» визначено у пункті 9 частини першої статті 1 Закону України «Про валюту і валютні операції» [6]. Однак 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 резидентства мають доволі формальний характер (наприклад,

країна реєстрації для юридичних осіб, а також місце постійного проживання для фізичних осіб), що дозволяє оперативно приймати рішення щодо валютних обмежень та застосування митних формальностей у кожній конкретній ситуації. В той час як алгоритм визначення податкового резидентства має ступінчастий характер (тобто податкова резиденція платника податків встановлюється шляхом законодавчого закріплення переваг одних критеріїв над іншими [7, с. 104]), критерії визначення резидентності сформульовані із використанням оціночних понять (наприклад, «більш тісні особисті чи економічні зв'язки»), а визначення статусу має далекосяжні наслідки (зокрема, визначення обсягу прав та обов'язків платника податків, визначення об'єкта оподаткування тощо). Слід зауважити, що у науковій літературі такий підхід законодавця до визначення поняття «резидент» небезпідставно ставав об'єктом критики. Зокрема, Є.С. Маринчак, пропонує на законодавчому рівні закріпити єдиний порядок визначення поняття «резидент» для всіх фінансових правовідносин та застосувати термін «фіскальний резидент» замість існуючих «податковий» та «митний» резиденти за прикладом західного досвіду регулювання аналогічних відносин [8]. Але оскільки такі пропозиції наразі не втілені у чинному законодавстві, то для уникнення термінологічної плутанини у цілях нашого дослідження ми будемо оперувати поняттям «податковий резидент», адже з'ясування співвідношення цієї категорії з поняттям «електронний резидент» є необхідним для аналізу перспектив оподаткування доходів е-резидентів в Україні, що і є метою цього дослідження.

Так, у 2020 році законодавство України поповнилося поняттям «електронне резидентство», яке у розумінні Порядку реалізації експериментального проекту із запровадження та реалізації в Україні електронного резидентства, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25 червня 2020 р. № 648 (далі – Постанова № 648), визначалося як «статус, який надає можливість іноземцю або особі без громадянства, яка досягла вісімнадцятирічного віку, отримувати ква-

ліфіковані електронні довірчі послуги, електронні послуги, відкривати банківські рахунки в Україні» [9].

Відсутність практики застосування концепції е-резидентства в Україні спонукає нас звернутися до зарубіжного досвіду. Так, у світовій практиці е-резидентство являє собою спрощену процедуру для ведення іноземцями бізнесу на території іншої держави. У профільних джерелах поняття *virtual residency* та *e-residency (electronic residency)* застосовуються як синонімічні, а в Азербайджані також зустрічається така варіація е-резидентства як *m-residency (mobile residency)* [10]. Разом з тим, трапляються випадки, коли на позначення е-резидентства вживають поняття «електронне громадянство». Так, Н.М. Хома визначає «віртуальне (цифрове, електронне) громадянство» як «особливий тип правового зв'язку особи та держави, який базується на наданні державою особі (е-резиденту) комплексу електронних послуг в обмін на певні преференції для держави (наприклад, отримання податків, залучення інвестицій)» [11, с. 65]. Однак наведена дефініція не стосується громадянства в його розумінні як політико-правового зв'язку між державою та фізичною особою, що свідчить про помилковість застосування терміна «громадянство» у цьому контексті, а також про потребу глибшого дослідження правового статусу е-резидента.

Зокрема, аналіз міжнародного досвіду дозволяє виділити низку особливостей правового статусу е-резидента: 1) е-резидентство передбачає створення електронно-цифрової ідентичності через застосування електронно-цифрового посвідчення особи; 2) обсяг правосуб'єктності е-резидентів тієї чи іншої держави може суттєво відрізнятися залежно від стимулів, які відповідна держава визначає як передумови для збільшення потенційної привабливості своєї юрисдикції (наприклад, можливість заснування підприємств і ведення бізнесу, податкові стимули тощо); 3) е-резидент не є громадянином країни, у якій він набуває е-резидентства, і, як правило, навіть не має права постійного проживання у ній (е-резидентство не передбачає електронного громадянства); 4) е-резидент не є податковим резидентом країни, в якій

набуває е-резидентства: наприклад, громадянин України, який отримав е-резидентство Естонії не втрачає статус податкового резидента України, проте у разі якщо такий громадянин сплатив певні податки в Естонії, він матиме змогу скористатися положеннями Конвенції між Урядом України і Урядом Естонської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і майно, а також підпунктом 170.11.2 пункту 170.11 статті 170 ПК України.

Слід зауважити, що зовнішня схожість термінів «електронний резидент» та «податковий резидент» створює хибне враження про тотожність зазначених понять. Проте варто нагадати, що у наукових джерелах під поняттям «податкове резидентство» 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» [12, с. 8].

Враховуючи вище наведене, диференціацію між податковим та електронним резидентством слід проводити за такими критеріями: 1) **правове регулювання**: визначення країни податкової резидентності здійснюється у відповідності до податкового законодавства конкретної держави та укладених нею конвенцій про уникнення подвійного оподаткування; натомість запровадження е-резидентства здійснюється на підставі спеціального законодавства, яке врегульовує особливості набуття е-резидентства, отримання електронних послуг е-резидентом та інших переваг тощо; 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-резидентство набувається на підставі заяви особи і не залежить від її фактичної діяльності та/або намірів; 3) **статус громадянина**: податковий резидент може бути одночасно громадянином країни резидентності; в той час як е-резидент є гро-

мадянином іншої держави, ніж та, у якій він набув статусу е-резидента; 4) **суб'єктний склад**: податкове резидентство рівною мірою стосується як фізичних, так і юридичних осіб; в той час як е-резидентство стосується 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 резидентство визначає обсяг податкового обов'язку (зокрема, резидентний статус може впливати на особливості визначення об'єкта оподаткування, а також у деяких випадках – на ставку податку та порядок виконання податкового обов'язку), а е-резидентство 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 е-резидентства (але за певних умов держави можуть передбачати особливі умови оподаткування, як це пропонується, зокрема, в Україні).

У цьому контексті доволі дискусійною є позиція Н.Г. Синютки, яка відносить концепцію е-резидентства до так званих «фіскальних деформацій», адже е-резидентство, на її думку, розмиває класичну дефініцію податкової резидентності в напрямку її віртуалізації [13, с. 106]. Проте, як ми вже з'ясували вище, е-резидентство жодним чином не змінює правила визначення резидентського статусу, хоча безперечно е-резидентство впливає на привабливість тієї чи іншої юрисдикції для заснування у ній компаній сегменту цифрової економіки.

Повертаючись до аналізу правового статусу е-резидентів в Україні, слід вказати, що аналогічно до підходів інших держав, Постанова № 648 прямо встановлює, що набуття статусу е-резидентства не надає жодних переваг щодо перебування на території України та перетинання державного кордону України тощо. Разом з тим, статус е-резидента в Україні характеризується певними особливостями. Так, Постановою № 648 передбачається тимчасовий (експериментальний) характер запровадження е-резидентства, однак

враховуючи відсутність належних умов для реалізації зазначеної концепції в умовах воєнного стану, експеримент потребує продовження або перенесення його строків. Окрім того, обмеженим є перелік країн, чії громадяни теоретично можуть стати е-резидентами України, адже незабаром після затвердження Постанови № 648 Міністерство цифрової трансформації України визначило чіткий перелік держав, громадяни яких можуть брати участь в експериментальному проекті із запровадження та реалізації в Україні е-резидентства [14].

Першим кроком до набуття статусу е-резидента має бути подання через Портал Дія безоплатної заяви за формою, затвердженою Наказом Міністерства цифрової трансформації України від 09 жовтня 2020 року № 150 [15]. Також слід наголосити, що Постанова № 648 передбачає обмеження щодо відкриття е-резидентом виключно одного банківського рахунка із числа банків, доступних у Порталі Дія. При цьому процес отримання е-резидентства супроводжуватиметься присвоєнням особі реєстраційного номера облікової картки платника податків.

За загальним правилом е-резидент вважатиметься нерезидентом у цілях оподаткування його доходу, отриманого джерелом походження з України. В свою чергу, оподаткування доходів фізичної особи-нерезидента здійснюється у порядку, визначеному пунктом 170.10 статті 170 ПК України. Разом з тим, Постанова № 648 передбачає можливість набуття е-резидентом статусу суб'єкта господарської діяльності, проте слід враховувати, що відповідно до підпункту 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 ПК України достатньою підставою для визначення особи резидентом України є її реєстрація як самозайнятої особи. Враховуючи зазначене, а також керуючись необхідністю забезпечити можливість провадження е-резидентом господарської діяльності в Україні без втрати статусу резидента держави, громадянином якої він є, постала необхідність внесення змін до податкового законодавства. Тому наразі на розгляді парламенту перебуває відповідний законопроект (проект № 5270), який у липні 2021 року було прийнято за основу.

Так, зазначений законопроект передбачає доповнення розділу XX ПК України окремим підрозділом з метою врегулювання особливостей ведення підприємницької діяльності е-резидентами. Проектом № 5270 пропонується встановити, що е-резидент під час державної реєстрації Е-резидентом-підприємцем обирає виключно спрощену систему оподаткування та ставку єдиного податку, встановлену для третьої групи, яка не передбачає сплату податку на додану вартість (5%) без права використовувати працю найманих осіб [16]. Тобто такі положення будуть спеціальною нормою по відношенню до загального правила, передбаченого підпунктом 291.5.7 пункту 291.5 статті 291 ПК України, відповідно до якого нерезидент не може бути платником єдиного податку. Більш того, пропонується чітко закріпити, що «реєстрація Е-резидента Е-резидентом-підприємцем не є підставою для визнання Е-резидента резидентом у розумінні підпункту 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу» [16]. Таким чином, у е-резидента, що набув статусу суб'єкта господарювання, виникатиме податковий обов'язок щодо обчислення, декларування та сплати виключно єдиного податку з доходів, отриманих в Україні.

При цьому оцінюючи правову природу пропонованих змін, слід вказати, що особливості, обумовлені статусом е-резидентів як податкових нерезидентів, дозволяють стверджувати про наявність суттєвих відмінностей між статусом платників єдиного податку та статусом е-резидентів як платників податку, а отже дозволяють вести мову про спеціальний режим оподаткування е-резидентів.

Зокрема, проект № 5270 передбачає обмеження щодо видів діяльності, які е-резидент зможе здійснювати в межах спрощеної системи оподаткування, а саме до допустимих видів діяльності віднесено лише такі, як видання комп'ютерних ігор (58.21 КВЕД), видання іншого програмного забезпечення (58.29 КВЕД), комп'ютерне програмування (62.01 КВЕД), інша діяльність у сфері інформаційних технологій і комп'ютерних систем (62.09 КВЕД), оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність (63.11 КВЕД) [16]. При цьому законо-

проект передбачає самостійне виконання е-резидентом своїх обов'язків з обчислення та декларування податку, в той час як сплата податку відбуватиметься із залученням банку. Так, проектом № 5270 передбачається, що банк, в якому відкрито рахунок е-резидента, не пізніше наступного банківського дня після надходження коштів утримуватиме за рахунок таких коштів та перераховуватиме від імені е-резидента на відповідний бюджетний рахунок кошти у розмірі 5% від суми коштів, що надійшли на рахунок. При цьому встановлюється, що «до списання банківською установою коштів з поточного рахунку Е-резидента-підприємця та їх зарахування на відповідний рахунок, відкритий в органі, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, зупиняються видаткові операції на поточному рахунку Е-резидента-підприємця, відкритому у такій банківській установі» [16]. Слід зауважити, що наведений механізм частково перегукується з порядком утримання податку з доходів з джерелом їх походження в Україні, які виплачуються нерезиденту іншим нерезидентом, що визначений підпунктом 170.10.2 пункту 170.10 статті 170 ПК України. Разом з тим, потребують доопрацювання положення проекту № 5270 щодо ролі банків у перерахуванні сум податків, зокрема, з урахуванням того факту, що функція з утримання податків є характерною для податкових агентів, однак банк не відповідає ознакам податкового агента, визначеним відповідно до статті 18 ПК України. При цьому варто зазначити, що включення банку як уповноваженого суб'єкта до відносин щодо справляння податку з доходів е-резидента дозволяє зробити висновок про те, що податковий обов'язок е-резидента буде усіченим. До того ж, викликає дискусію повноваження банку щодо зупинення видаткових операцій платника, адже у разі недобросовісних дій банку можуть бути суттєво обмежені права та законні інтереси е-резидента, що не сприяє підвищенню привабливості української моделі е-резидентства в очах іноземців.

Окрім того, потребують уваги потенційні ризики щодо можливих негативних наслідків від співпраці з е-резидентами для їх

контрагентів, адже проект № 5270 містить жорсткі вимоги про обов'язок е-резидента розміщувати в інформаційній системі «Е-резидент» електронні копії первинних документів, які підтверджують здійснення господарських операцій такого е-резидента [16]. При цьому недотримання цих вимог з боку е-резидента матиме наслідком для його контрагентів, що перебувають на загальній системі оподаткування, неможливість врахування витрат у цілях визначення об'єкта оподаткування. І хоча такі положення законопроекту початково були спрямовані на запобігання можливим зловживанням з боку платників податків, проте залишається вірогідність того, що добросовісні платники податків також зіштовхнуться з додатковими ризиками від співпраці з е-резидентами.

Водночас слід наголосити, що особливості оподаткування доходів е-резидентів в Україні не скасовують обов'язку е-резидента щодо сплати податків у країні його податкового резидентства, що є специфічною податковою обов'язку е-резидента. Разом з тим, слід звернути увагу на той факт, що в Україні до переліку податків, на які поширюються конвенції про уникнення подвійного оподаткування, відносяться податок на прибуток підприємств (розділ III ПК України), податок на доходи фізичних осіб (розділ IV ПК України), а також у деяких випадках податки на майно [17]. Таким чином, неважко спрогнозувати, що е-резиденти потенційно можуть зіштовхнутися з неможливістю зарахувати єдиний податок, сплачений в Україні, для уникнення подвійного оподаткування отриманих доходів як в Україні, так і у країні своєї податкової резидентності.

Висновки і пропозиції. Отже, податкове та електронне резидентство є різними категоріями, адже набуття статусу е-резидента не змінює його податкового резидентства. Попри запровадження у законодавстві України концепції е-резидентства податкове законодавство також потребує узгодження в цій частині. Водночас, аналізуючи тенденції законодавчого регулювання е-резидентства в Україні, слід зазначити, що низка обмежуючих факторів стримуватиме розвиток цього інституту. Передусім мова йде про такі

обмеження як: (1) тимчасовий та експериментальний характер зазначеної концепції, що змушує потенційних е-резидентів більш стримано ставитися до потенційних переваг отримання е-резидентства в Україні; (2) обмеження переліку держав, чії громадяни зможуть претендувати на отримання статусу е-резидента в Україні в рамках експерименту; (3) обмеження видів діяльності, які дозволятимуть скористатися перевагами ведення підприємницької діяльності в Україні; (4) потенційну неможливість зарахувати єдиний податок, сплачений е-резидентом в Україні, що може призвести до подвійного оподаткування доходів, отриманих від провадження діяльності в Україні.

Список використаної літератури:

1. E-Residency. State Portal eesti.ee. URL: <https://www.eesti.ee/en/doing-business/eresidency> (дата звернення: 27.05.2022).
2. Словник фінансово-правових термінів : за заг. ред. д.ю.н., проф. Л. К. Воронової. 2-ге вид., перероб. і допов. К. : Алерта, 2011. 558 с.
3. Якимчук Н. Я. Питання змісту та значення поняття «регіональний податковий резидент» як фінансово-правової категорії. *Публічне право*. № 4(32). 2018. С. 79–86.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 27.05.2022).
5. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 27.05.2022).
6. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21 червня 2018 року № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text> (дата звернення: 27.05.2022).
7. Вдовічена Л. І. Втрата статусу податкового резидента: прогалина законодавства. *Право і суспільство*. № 1. Ч. 2. 2020. С. 102–108.
8. Маринчак Є. С. Фінансово-правовий зв'язок фізичної особи з державою : монографія / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2019. URL: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-02262442/document> (дата звернення: 27.05.2022).
9. Про реалізацію експериментального проекту із запровадження та реалізації в Україні електронного резидентства: постанова Кабінету Міністрів України від 25 червня 2020 р. № 648. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/648-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 27.05.2022).
10. Become an e- or m-Resident. Digital Trade Hub (DTH) of Azerbaijan. URL: <https://dth.az/become-resident> (дата звернення: 27.05.2022).
11. Хома Н. М. Віртуалізація держави: зміна функцій в добу цифромодернізму. *Науковий часопис НПУ імені М. П. Драгоманова. Серія 22 : Політичні науки та методика викладання соціально-політичних дисциплін*. 2015. Вип. 16. С. 64–69.
12. Церковний О. В. Правове регулювання резидентства платників податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2017. 23 с.
13. Синютка Н. Г. Електронна резидентність та податок на виведений капітал як прояви деформацій фіскального простору. *Економіка: реалії часу*. 2019. № 4(44). С. 106–112.
14. Про визначення переліку держав, громадяни яких можуть брати участь в експериментальному проекті із запровадження та реалізації в Україні електронного резидентства: наказ Міністерства цифрової трансформації України від 13.10.2020 р. № 152. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1070-20#Text> (дата звернення: 27.05.2022).
15. Про затвердження форми заяви про надання статусу електронного резидентства: наказ Міністерства цифрової трансформації України від 09.10.2020 р. № 150. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1180-20#Text> (дата звернення: 27.05.2022).
16. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів: реєстр. № 5270 від 18.03.2021. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71471 (дата звернення: 27.05.2022).
17. Лист Державної податкової служби України від 27.12.2012 р. № 12744/0/71-12/12-1017 <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1274810-12#Text> (дата звернення: 27.05.2022).

Koval Yu. The correlation of concepts of electronic and tax residents: prospects for taxation of e-residents in Ukraine

The article analyzes the correlation of the concepts of electronic and tax residence. It is established that the term "resident" is used in the current legislation to designate economic relations between the person and the state. It is proposed to differentiate tax and electronic residence by the following criteria: 1) legal regulation (tax or special legislation); 2) grounds for acquiring status (objective criteria or on the basis of a statement); 3) the status of a citizen (as opposed to tax resistance, the concept of electronic residence is not related to citizenship); 4) the subject composition (electronic residence applies only to individuals); 5) the tax regime (an electronic resident will be considered a non-resident in order to tax income derived from the source in the country of his electronic residence).

It has been proven that the concept of electronic residence does not change the rules for determining the tax residence, that is, an electronic resident does not become a tax resident of the country in which the electronic resident is acquired.

The article analyzes the current legal regulation of the status of electronic residence in Ukraine, as well as separately examines the project of the law aimed at taxation of business activities of electronic residents. According to the results of the draft analysis, it was concluded that the bill introduces a special regime of taxation of electronic residents. It is emphasized that the bill introduces a truncated composition of the tax liability of the electronic resident. The bill also has some potential risks, which can adversely affect Ukrainian counterparties of electronic residents.

It is established that the peculiarities of taxation of electronic residents in Ukraine, which are proposed by the bill, do not abolish the duty of the electronic resident to pay taxes in the country of his tax residence, which is the specifics of the tax liability of the electronic resident. At the same time, the article pay attention to the assumption of the potential inability to enroll a single tax paid by an electronic resident in Ukraine, which can lead to double taxation of income received from activity in Ukraine.

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