

DOI: 10.18523/2617-2607.2024.13.3-14

УДК 351.755:336.22:004(477+100)

Вітюк М. С.

<https://orcid.org/0000-0001-7614-1190>

ПОДАТКОВЕ РЕЗИДЕНТСТВО В ЕПОХУ Е-РЕЗИДЕНТСТВА І ЦИФРОВИХ КОЧІВНИКІВ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА УКРАЇНСЬКИЙ КОНТЕКСТ

У статті розглянуто поняття е-резидентства та його вплив на податковий статус фізичних осіб на прикладі таких країн: Хорватія, Іспанія, Бразилія, Португалія, Естонія. Досліджено теоретичні та законодавчі підходи до набуття та припинення фізичними особами-нерезидентами статусу електронних резидентів, цифрових кочівників, а також встановлено їхнє значення для глобальних міграційних процесів. Зроблено висновок, що світова практика вже має позитивний досвід впровадження електронного резидентства та віз цифрових кочівників, які сприяють розвитку економік та їхній адаптації до сучасних глобальних процесів. Водночас поняття «електронне резидентство» та «податкове резидентство» фізичної особи характеризують її правовий статус як платника податку, а тому ці поняття потрібно розрізняти. Навіть отримавши статус електронного резидента, особа може залишатися податковим резидентом іншої країни, і доходи, отримані нею внаслідок виконання робіт чи надання послуг, оподатковуються країною, податковим резидентом якої вона є. Також на основі дослідження іноземних юрисдикцій запропоновано методи ефективної імплементації інституту цифрових кочівників в українське законодавство; це матиме позитивне значення для повоєнного економічного розвитку країни в умовах цифрової економіки.

Ключові слова: електронне резидентство, е-резиденти, цифрові кочівники, податки, фінанси, податкове резидентство.

Постановка проблеми. В епоху глобалізації взаємодія між працею, капіталом та оподаткуванням набуває ключового значення для розвитку країн і розуміння загального економічного контексту¹. Важко сперечатися з тим, що глобалізація істотно змінює природу суверенітету держав, трансформуючи правила та державні інститути, їхні підходи до управління, та спонукає до нововведень. Фактично відбувається зміна основних засад суверенітету держави задля підвищення її конкурентоспроможності в боротьбі за грошовий капітал і фахівців. Визначальною в цьому процесі є мобільність як трудового ресурсу, так і капіталу. Замість традиційних моделей процес формування податкової політики

поступово трансформується під впливом конкуренції, і держави все більше намагаються залучати інвестиції та працівників з інших держав, одночасно прагнучи утримати свої надбання та громадян². Підтвердженням цієї тези є приклад оподаткування в Польщі українських біженців, які опинилися в цій країні через повномасштабне вторгнення російської федерації в Україну. Станом на листопад 2022 р., за офіційною інформацією, українські біженці сплатили в Польщі втричі більше податків (близько 10 млрд злотих), ніж було витрачено на їхнє утримання та допомогу³. Це також підтвердив

¹ Pierre Bachas, Matthew Fisher-Post, Anders Jensen, and Gabriel Zucman, "Globalization and Factor Income Taxation," (March 2022): 1–2, <https://doi.org/10.3386/w29819>.

² Svetislav Kostić, "In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties," *World Tax Journal* 11, no. 2 (2019): 197, <https://doi.org/10.59403/1g8jv1y>.

³ Anna Bałakut, «Українці платять більше податків у Польщі, ніж країна витрачає на біженців», *gazetapl*, 31 жовтня 2022, <https://surl.li/shnew>.

Прем'єр-міністр України: за два роки з початку повномасштабного російського вторгнення українські підприємці сплатили близько 2,3 млрд євро податків до бюджету Польщі⁴.

Сучасні держави намагаються знайти механізми для залучення людей, додаткових інвестицій та капіталу з усього світу. Одним із таких механізмів є електронне резидентство, яке набуває дедалі більшої популярності у світі. Зважаючи на це, всебічний аналіз питання електронного резидентства та його співвідношення з іншими правовими концепціями та інститутами видається актуальним як для світової, так і для вітчизняної науки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Тема електронного резидентства та суміжних інститутів доволі нова, однак уже стала предметом для обговорення та дослідження. Зокрема, Наталія Синютка, Оксана Червінська та Вікторія Гоменюк детально проаналізували впровадження податку на виведений капітал та електронної резидентності в Естонії, наголошуючи на доцільності цих фіскальних механізмів для стимулювання інвестицій та цифрового бізнесу⁵.

Дмитро Астахов проаналізував нову законодавчу ініціативу в Україні – електронне резидентство, його роль у залученні інвестицій та його історію в українському та світовому контексті, зокрема в Естонії та Литві. У результаті дослідження автор виявив особливості оподаткування електронних резидентів та їхні відмінності від інших правових режимів оподаткування, проблеми в процедурі реєстрації іноземних громадян як електронних резидентів та недоліки нормативно-правової бази, зокрема в частині процедури набуття статусу електронного резидентства⁶.

Зоя Пічкурова розглядає електронне резидентство як ключовий чинник економічного розвитку в Естонії, яка славиться своєю високою цифровою трансформацією. Досвід успішної побудови цифрової інфраструктури через ініціативу «Електронна Естонія» дав підстави вченій для висновку про вплив електронного резидентства на цифрову активність громадян та економічний розвиток. Авторка акцентує на перевагах

впровадження електронних сервісів, електронного голосування та ідентифікації, а також на увазі до кібербезпеки та захисту особистих даних. За її висновками, електронне резидентство сприяло стабільному економічному зростанню та поліпшенню якості життя громадян в Естонії, тож цей успішний досвід варто вивчати для можливого впровадження в Україні⁷.

Проте, на нашу думку, окремого дослідження потребує не тільки електронне резидентство, а й суміжні з ним поняття, питання взаємозв'язку таких інститутів, як електронне резидентство та візи для цифрових кочівників, з податковим резидентством фізичних осіб. Саме ці аспекти не було достатньо досліджено як на вітчизняному, так і на міжнародному рівні.

Метою цієї статті є на підставі теоретичних засад і суттєвих ознак таких понять, як «е-резидентство» та «цифрові кочівники», з'ясувати співвідношення концепцій та впливу правового режиму електронного резидентства на податковий статус фізичних осіб та наслідків його впровадження для систем оподаткування на прикладі окремих країн: Бразилії, Хорватії, Іспанії, Португалії та Естонії; спираючись на досвід цих іноземних юрисдикцій, запропонувати шляхи ефективної інтеграції інституту цифрових кочівників в українське законодавство з метою сприяння повоєнному економічному розвитку цифрової економіки України.

Виклад основного матеріалу

1. Визначення електронного резидентства

Доктринальне поняття «електронне резидентство» є доволі широким за своїм обсягом і змістом та залежить від правил, встановлених національним законодавством різних держав. Через це складно знайти його чітке визначення.

Спробуємо проаналізувати його ознаки в доктрині та законодавстві країни, яка, по суті, і створила його. Естонія стала новатором і творцем цієї концепції, започаткувавши її ще у 2014 р.⁸ Естонське законодавство не містить визначення поняття «електронне резидентство». Про його сутність і характеристики можна дізнатися з офіційного ресурсу «e-Estonia», що виконує функцію популяризації цього явища у світі. Це державна програма, за якою особи, які отримали так звану цифрову ідентифікацію (тобто цифрову ID-картку), мають можливість доступу до платформи

⁴ Олена Лаушенко, «Скільки грошей українці сплатили до бюджету Польщі: дані уряду», Евакуація.City, 5 березня 2024, <https://evacuation.city/articles/346668/skilki-groshej-ukrainci-splatili-do-byudzhetu-polschi-dani-uryadu>.

⁵ Наталія Синютка, Оксана Червінська, Вікторія Гоменюк, «Електронна резидентність та пряме оподаткування: аспекти фінансової безпеки», *БізнесІнформ* 12 (2019): 363–69, <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-12-363-369>.

⁶ Дмитро Астахов, «Роль електронного резидентства на шляху до становлення України як інвестиційно привабливої держави у світі», *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції* 1 (2023): 92–8, <https://doi.org/10.32782/39221436>.

⁷ Зоя Пічкурова, «Роль диджитал-компоненту в економічному розвитку Естонії», *Стратегія розвитку України* 2 (2019): 66–72.

⁸ «Residency – e-Estonia», e-Estonia, February 1, 2024, <https://e-estonia.com/solutions/e-identity/e-residency/>

та багатьох сервісів Естонії та Європейського Союзу⁹. Тобто, отримавши статус е-резидента, особи можуть використовувати його для доступу до бізнес-середовища Естонії та Європейського Союзу з метою отримання віддаленого доступу до цифрової інфраструктури та послуг, які надають естонські громадські та приватні сектори¹⁰.

Електронне резидентство на прикладі Естонії можна розглядати як наданий державою, відмінною від держави громадянства та законного місця проживання, особі додатковий статус¹¹, основною метою якого є сприяння розвитку економіки, науки, освіти та культури країни шляхом надання доступу до електронних послуг.

Виклики сучасної глобалізації, боротьба за капітал і кваліфікованих працівників є головним рушієм цієї ідеї. За офіційними оцінками, планувалося, що 30 000 е-резидентів принесуть 60 мільйонів євро в економіку Естонії. Станом на лютий 2023 р. реєстрацію електронного резидентства отримали 100 000 осіб¹². Надаючи віддалений доступ до багатьох своїх ресурсів і послуг, країна може залучати не тільки значну кількість фахівців, а й інвестиції, стимулюючи завдяки цьому розвиток власної економіки. Йдеться, зокрема, про представників таких професій: програмісти, графічні дизайнери, SEO-спеціалісти, маркетологи, консультанти та інші спеціалісти ІТ-галузі, менеджери соціальних мереж та інші спеціальності, у яких можливо працювати в дистанційному форматі¹³.

Яскравий приклад Естонії, безперечно, надихнув деякі країни, зокрема Литву, Південну Африку, Азербайджан та Україну, на імплементацію аналогічної концепції¹⁴. В Україні офіційно працювати над впровадженням концепції в законодавство розпочали у 2020 р., у 2022 р. прийняли низку законів¹⁵. Тобто законодавча

база вже існує, проте через війну ця концепція так і не запрацювала повноцінно.

Законодавець визначив основні засади та елементи української концепції е-резидентства, надавши, зокрема, дефініцію терміна «електронний резидент (е-резидент)» та встановивши особливості регулювання цього статусу. Відповідно до Податкового кодексу України, електронний резидент (е-резидент) – іноземець, який досяг 18-річного віку, не є податковим резидентом України, отримав відповідні кваліфіковані електронні довірчі послуги та інформація про якого внесена до інформаційної системи «Е-резидент»¹⁶. Чітко розмежовано статус е-резидента, резидента та нерезидента, що має велике практичне значення, а також суттєвою є можливість отримувати податковий номер, реєструватися як фізична-особа підприємець, використовуючи правила єдиного податку¹⁷. Не менш важливим є право е-резидента відкривати рахунки в банку без фізичної присутності¹⁸. Така концепція видається послідовною в контексті отримання всіх можливостей щодо реєстрації та функціонування компаній у відносно новому просторі для ІТ-компаній Дія.City.

Фактично концепція українського електронного резидентства за своєю суттю відображає естонську модель та з урахуванням усіх переваг, зокрема й податкових, наданих режимом Дія.City, видається доволі конкурентним середовищем для залучення капіталу та ресурсів. Однак, зважаючи на вплив капіталу та міграцію людей, ця концепція потребує значно більшого доопрацювання та уваги з боку влади, щоб інститут е-резидентства виконував свої функції повноцінно та давав не менший ефект, ніж в Естонії.

Отже, як бачимо, інститут електронного резидентства – складний та багатогранний економіко-правовий механізм, який надає можливість, зокрема, фізичним особам використовувати інфраструктуру, пільги та можливості тої чи тої країни для переважно віддаленого ведення бізнесу. Правову природу інституту електронного резидентства розкривають такі його основні ознаки:

- цифрова ідентифікація: е-резидент отримує унікальну цифрову ідентифікацію, яка підтверджує його статус у державі;
- доступ до електронних послуг: е-резидент може використовувати електронні послуги

⁹ “Residency – e-Estonia,” e-Estonia, February 1, 2024.

¹⁰ Piia Tammppuu, Anu Masso, Mergime Ibrahim, and Tam Abaku, “Estonian E-Residency and Conceptions of Platform-Based State-Individual Relationship,” *Trames. Journal of the Humanities and Social Sciences* 26, no. 1 (2022): 5, <https://doi.org/10.3176/tr.2022.1.01>.

¹¹ Ibid.

¹² “Estonian E-Residency Program Reaches Milestone with 100,000 Members,” Invest in Estonia, February 22, 2023, <https://investinestonia.com/estonian-e-residency-program-reaches-milestone-with-100000-members/#:~:text=Boosting%20Estonia's%20recognition&text=On%20the%20eve%20of%20our,digital%20society%20in%20the%20world>.

¹³ “Digital Nomad Jobs: Remote work & job listing for digital nomads,” Digital Nomad World, May 13, 2024, <https://digitalnomads.world/jobs/>

¹⁴ “E-Residency Global Experience and How It Works?,” Finevolution, July 1, 2022, <https://finevolution.com.ua/en/e-residency-worldwide/>

¹⁵ Верховна Рада України, *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів*, Закон України 2654-IX, ухвалено 6 жовтня 2022, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2654-20#Text>.

¹⁶ Верховна Рада України, *Податковий кодекс України*, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

¹⁷ Астахов, «Роль електронного резидентства на шляху до становлення України як інвестиційно привабливої держави у світі».

¹⁸ Там само.

країни, в якій він зареєстрований, як-от відкриття банківських рахунків, підписання документів тощо;

– фактор дистанційного ведення бізнесу: е-резидентство дає змогу особам з інших країн вести бізнес у віртуальному або дистанційному форматі в країні своєї е-резиденції;

– безпека та ідентифікація: е-резидентство забезпечує високий рівень ідентифікації та цифрової безпеки для всіх своїх користувачів.

З огляду на наведені вище ознаки, поняття «е-резидент» або «електронний резидент» можна визначити як особливий правовий статус фізичної особи, яка веде діяльність з метою отримання доходу в країні, відмінній від її постійного місця проживання, дистанційно користується цифровими платформами та електронними сервісами цієї країни, ідентифікована у відповідному реєстрі приймаючої країни та не є її податковим резидентом.

2. Поняття цифрових кочівників

Важливо розуміти, що інститут електронного резидентства має інші форми існування. На нашу думку, електронне резидентство є передумовою формування іншого, не менш важливого сучасного інституту цифрових кочівників (*digital nomads*). За своєю суттю цифрові кочівники – це фізичні особи, які, використовуючи доступ до інтернету, займаються професійною діяльністю та не обмежені тими чи тими місцевостями чи країнами¹⁹. Фактично такі люди можуть працювати з будь-якої точки світу, що значно підвищує їхню мобільність і гнучкість. Саме тому доволі багато країн почали імплементувати у свої законодавчі системи так звані цифрові візи для цифрових кочівників (*digital nomad visa*), які за аналогією з електронними ID-картками е-резидентства передбачають особливі правила та пільги для їхніх користувачів. Дослідження та інтерв'ю показали, що глобальна популяція цифрових кочівників становить приблизно 35 мільйонів, їхній внесок у світову економіку оцінюється в приблизно 787 мільярдів доларів США, що розраховується як сукупність витрат цифрових кочівників за 2022 р.²⁰

Залежно від країни програми цифрових віз відрізняються в багатьох аспектах, як-от: процедура подання заявки, плата за подання, вимоги

до відповідності критеріям та переваги, надані отримувачу візи. Вимоги до документів зазвичай містять паспорт, медичний сертифікат, докази працевлаштування, підтвердження проживання, декларацію про доходи та чистий кримінальний запис. Однак останнє не завжди є обов'язковим²¹.

Для того щоб зрозуміти суть цього явища, звернемось до практики деяких країн.

Бразилія. Бразильська віза цифрового кочівника – це спеціальна категорія віз, створена для того, щоб дозволити негромадянам перебувати в країні. Бразилія запровадила візу цифрового кочівника в січні 2022 р. з метою залучити більше іноземних інвестицій у місцеву економіку, дозволивши іноземцям залишатися в країні²².

Ці візи діють 1 рік і можуть бути продовжені ще на 1 рік²³. Однією з вимог для отримання такої візи є наявність трудового контракту іноземного роботодавця з особою та робота у віддаленому форматі за допомогою цифрових технологій та мережі «Інтернет»²⁴. Отже, особа, яка має офіційне джерело доходу від іноземного роботодавця, може проживати в Бразилії та витрачати зароблені за кордоном кошти саме в Бразилії, тим самим підтримуючи її розвиток.

Хорватія. Таку саму систему запроваджено і в Хорватії. Особи, які не є громадянами ЄС/ЄЕЗ/Швейцарії та працюють або виконують роботу за допомогою комунікаційних технологій для компанії (вона може бути і власною), яка не зареєстрована в Республіці Хорватія і не виконує роботи (послуги) для роботодавців цієї країни, можуть отримати дозвіл на тимчасове перебування, який надається на строк до 1 року без можливості пролонгації. Нову заяву про врегулювання перебування цифрових кочівників можна подати через 6 місяців після закінчення терміну дії раніше наданого дозволу на тимчасове перебування за відповідною візою²⁵. Зважаючи на розвинений туризм у Хорватії, запровадження такої концепції може мати неабиякий вплив на економіку країни.

²¹ Elisa Casi-Eberhard, Mohammed Mardan, and Barbara Stage, "Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance?," *SSRN Electronic Journal* (2023), <https://doi.org/10.2139/ssrn.4557656>.

²² "Brazil Digital Nomad Visa: The Ultimate Guide," *Nomad Capitalist*, May 17, 2023, <https://nomadcapitalist.com/expat/brazil-digital-nomad-visa/>.

²³ *Ibid.*

²⁴ "Digital Nomad Visa in Brazil," *Oliveira Lawyers*, accessed April 16, 2024, <https://oliveiralawyers.com/services/cross-border/digital-nomad-visa/#:~:text=The%20Digital%20Nomad%20Visa%20in,rainforest%2C%20or%20anywhere%20you%20choose.>

²⁵ *Republika Hrvatska Ministarstvo unutarnjih poslova*, "Temporary Stay of Digital Nomads," accessed April 16, 2024, <https://mup.gov.hr/aliens-281621/stay-and-work/temporary-stay-of-digital-nomads/286833>.

¹⁹ Giorgos Mouratidis, "Digital Nomadism: Travel, Remote Work and Alternative Lifestyles," *Academia.edu*, June 13, 2018, 7, https://www.academia.edu/36836007/Digital_Nomadism_Travel_Remote_Work_and_Alternative_Lifestyles.%20%D0%A1%D1%82.%207.

²⁰ Carlos, "63 surprising Digital Nomad Statistics [updated for 2024]," *A Brother Abroad*, February 9, 2024, <https://abrotherabroad.com/digital-nomad-statistics/>

Іспанія. Подібна цифрова віза передбачена в Іспанії. Вона призначена для іноземців, які планують проживати в Іспанії та працюють віддалено для роботодавців (або як самозайнята особа), розташованих за межами Іспанії, використовуючи виключно комп'ютерні та телекомунікаційні засоби та системи²⁶. У самозайнятої особи є право працювати для компанії, розташованої в Іспанії, за умови, що частка цієї конкретної роботи не перевищує 20 % від загального обсягу її професійної діяльності²⁷. За загальними правилами термін дії такої візи становить 1 рік²⁸.

Португалія. Португальська віза цифрового кочівника дає змогу віддаленим працівникам і фрилансерам, котрі не є громадянами ЄС, отримати посвідку на проживання в країні. За загальним правилом, отримавши схвалення на візу, особа зможе проживати в Португалії не менше ніж рік²⁹.

Отже, питання імплементації та застосування віз для цифрових кочівників стає доволі популярним серед країн. Можемо припустити, що статус цифрових кочівників є формою електронного резидентства. Підтвердженням цього є такі спільні риси зазначених статусів:

– **дистанційний процес подання заявки:** як візи для цифрових кочівників, так і програми електронного резидентства зазвичай пропонують онлайн-процес подання заявок, що дає змогу заявникам подавати документи, сплачувати збори та отримувати схвалення в електронному вигляді;

– **цифрова ідентифікація:** як для віз цифрових кочівників, так і для електронного резидентства кінцевою формою легалізації є цифровий ID-документ;

– **спільні кінцеві цілі впровадження інститутів у законодавство:** як для віз цифрових кочівників, так і для електронного резидентства кінцевою метою є залучення додаткових ресурсів для розвитку економіки країни. Обидві концепції сприяють транскордонній мобільності та міжнародному співробітництву, полегшуючи переміщення талантів, навичок і капіталу через географічні кордони;

– **варіанти поновлення та продовження:** обидва типи програм можуть передбачати можливість поновлення або продовження користування

статусом, що дозволяє людям продовжити своє перебування в країні після закінчення початкового терміну дії;

– **доступ до послуг:** учасники обох типів програм зазвичай мають доступ до основних послуг і зручностей, як-от охорона здоров'я, банківські послуги, освіта і транспорт, подібно до тих, якими користуються постійні резиденти або громадяни.

Однак, безперечно, візи цифрових кочівників мають і відмінні риси. На противагу електронному резидентству візи цифрових кочівників надають можливість проживати в країні та без обмежень використовувати місцеві блага. Натомість особа повинна працювати на іноземного роботодавця, щоб збільшити грошовий приплив капіталу, заробленого за кордоном. Варто звернути увагу, що загальною ознакою для більшості країн, котрі можуть видавати візи цифрових кочівників, є те, що строк їхньої дії становить щонайменше 1 рік з можливістю пролонгації. Тобто можна перебувати в країні фактично декілька років.

Зважаючи на цей чинник, перебування в тій чи іншій країні протягом такого строку може мати вплив на податкове резидентство та податковий статус фізичних осіб. Саме тому для повноцінного аналізу ситуації та розуміння значення обох концепцій електронного резидентства/дозволів на проживання для цифрових кочівників для податкового статусу фізичних осіб важливо співвіднести концепції податкового резидентства та електронного резидентства, включно з візами цифрових кочівників.

3. Поняття податкового резидентства фізичних осіб

Податкове резидентство є ключовим аспектом міжнародного оподаткування, оскільки слугує основним показником того, де можна найефективніше врахувати особисті обставини платника податків, що відповідає принципу платоспроможності. Резиденти підлягають оподаткуванню в усьому світі, включно з доходами, отриманими як у своїй країні, так і за кордоном, тоді як у нерезидентів оподатковуються лише доходи, отримані в межах кордонів країни. Крім того, угоди про уникнення подвійного оподаткування застосовуються виключно до резидентів однієї або обох договірних країн, а Модельна конвенція ОЕСР традиційно віддає перевагу оподаткуванню в державі резидента³⁰.

²⁶ Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, "Digital Nomad Visa," May 17, 2024, <https://www.exteriores.gob.es/Consulados/londres/en/ServiciosConsulares/Paginas/Consular/Digital-Nomad-Visa.aspx>.

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid.

²⁹ "Portugal Digital Nomad Visa: The Ultimate Guide," Get Golden Visa, March 20, 2024, <https://getgoldenvisa.com/portugal-digital-nomad-visa>.

³⁰ Leonardo Thomaz Pignatari, "The Taxation of 'Digital Nomads' and the '3 W's': Between Tax Challenges and Heavenly Beaches," *Intertax* 51, no. 5 (2023): 386, <https://doi.org/10.54648/taxi2023033>.

Загальноприйняте визначення фізичної особи як податкового резидента відповідної країни міститься у статті 4 Модельної конвенції ОЕСР, що зазвичай підтверджується і на рівні національного законодавства за критерієм місця проживання, постійного місця перебування³¹. У разі потреби визначитись у складних випадках застосовують такі ознаки: 1) постійне житло (*permanent home*); 2) центр життєвих інтересів (*center of vital interests*); 3) звичайне місце проживання (*habitual abode*); 4) громадянство³². Критерій звичайного місця проживання зазвичай ототожнюється з чітким терміном перебування в тій чи іншій країні протягом 183 календарних днів у календарному році³³.

Якщо особа переїжджає за цифровою візою, вона зобов'язана дотримуватися правил податкового резидентства, навіть попри передбачені податкові пільги, якщо інше чітко не визначено місцевим законодавством. У цьому контексті важливо з'ясувати, чи впливає факт отримання цифрового документа про електронне резидентство та отримання різних податкових пільг на статус податкового резидента.

4. Податкове навантаження на цифрових кочівників

Бразилія. Відповідно до Резолюції № 45 від 9 вересня 2021 р., цифровий кочівник – це іммігрант, який дистанційно, з використанням інформаційно-комунікаційних технологій, може вести свою трудову діяльність у Бразилії на іноземного роботодавця. Цей тип візи може надавати право проживати в країні рік з можливістю пролонгації³⁴. Водночас, якщо цифровий кочівник обирає цей режим і перебуває в Бразилії 184 дні протягом періоду до дванадцяти місяців, він набуває статусу резидента Бразилії. Після отримання візи цифрового кочівника та офіційного переїзду до Бразилії цифрові кочівники, які стали резидентами, підпадають під дію тих самих правил, що й інші резиденти Бразилії, незалежно від того, чи мають вони тимчасову візу, як зазначено в статтях 6 і 20 Нормативної інструкції № 208/2002^{35, 36}.

³¹ OECD, “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017,” December 18, 2017, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

³² Ibid.

³³ Ibid.

³⁴ Brazil, O Conselho Nacional De Imigração, *RESOLUÇÃO CNIG MJSP N° 45*, de 9 de Setembro de 2021, <https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-cnig-mj-sp-n-45-de-9-de-setembro-de-2021-375554693>.

³⁵ Brazil Secretário Da Receita Federal, Instrução Normativa Srf N° 208, de 27 De Setembro de 2002, <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>.

³⁶ Maria Eduarda Furtado, “Taxation of Digital Nomads in Brazil,” *Mosaic Tax and Law*, September 15, 2023, <https://www.mosaicotaxandlaw.com/en/post/taxation-of-digital-nomads-in-brazil#:~:text=Thus%2C%20we%20understand%20that%20the,The%20answer%20is%20yes>.

Хорватія. У Хорватії, згідно з п. 26 ч. (1) ст. 9 Закону про податок на доходи (*Zakon o porezu na dohodak*), не підлягає оподаткуванню дохід цифрового кочівника у вигляді заробітної плати/винагороди незалежного підрядника, що був отриманий від роботодавця/замовника, що не є резидентом Хорватії³⁷. На рівні хорватського законодавства фактично немає жодних згадок про особливий податковий статус цифрових кочівників.

Відповідно до ст. 3 вже згаданого Закону, податковим резидентом є фізична особа, яка має постійне місце проживання або звичайне місце проживання в Республіці Хорватія. Постійне та звичайне місце проживання для цілей оподаткування регулюється положеннями ст. 43 Загального податкового акта, які визначають, що платник податків має постійне місце проживання в місці, де він володіє об'єктом нерухомості безперервно протягом щонайменше 183 днів упродовж одного або двох календарних років. Проживання в об'єкті нерухомості не є обов'язковим³⁸.

Отже, використовувати Хорватію як місцезнаходження для цифрових кочівників без набуття статусу податкового резидента країни можна лише протягом 183 днів. З моменту закінчення цього терміну такі особи повинні будуть сплачувати хорватський податок на всі інші свої доходи з джерелом походження по всьому світу. Виникає колізія: з одного боку, доходи від іноземного роботодавця не оподатковуються в Хорватії, а з іншого – ця норма може діяти лише 183 дні.

Португалія. У 2009 р. Португалія впровадила податкові стимули, спрямовані на цифрових кочівників, разом з візами для них. Завдяки спеціальному податковому режиму для нерезидентів до країни було залучено кваліфікованих фахівців і капітал³⁹.

Однією з головних переваг цього режиму вважають звільнення від оподаткування доходів з-за кордону. Проте ця пільга фактично не діє, оскільки очікується, що особа стає податковим резидентом Португалії, проживши в країні більше ніж 183 дні в рік. Тобто її основна функція – це популяризація португальського пільгового режиму для цифрових кочівників. Водночас законодавець відразу передбачив виникнення такої

³⁷ Republika Hrvatska, *Zakon o porezu na dohodak*, <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak>.

³⁸ “What Taxes Do Digital Nomads Really Need to Pay in Croatia?,” *GlobalNomad.Guide*, October 6, 2022, <https://globalnomad.guide/what-taxes-do-digital-nomads-really-need-to-pay-in-croatia/>

³⁹ Digital Nomad Tax, “Do Digital Nomads Pay Taxes in Portugal?,” January 8, 2024, <https://digitalnomadtax.eu/do-digital-nomads-pay-taxes-in-portugal/>

проблеми, встановивши фіксовану спеціальну податкову ставку 20 % для цифрових кочівників⁴⁰.

Варто зазначити, що в жовтні 2023 р. після 15 років функціонування спеціального податкового режиму Португалія оголосила про плани скасувати його до 2024 р.⁴¹

Іспанія. Подібний до Португалії підхід для цифрових кочівників пропонує й Іспанія. Відповідно до ст. 93 Закону № 35/2006 від 28 листопада 2006 р., фізичні особи, які набувають статусу податкового резидента в Іспанії в результаті переїзду на іспанську територію, протягом 5 років можуть обрати сплату податку на доходи нерезидентів за спеціальними правилами⁴². Відповідний режим передбачає спеціальну ставку 24 % для перших 600 000 євро та 47 % на дохід, який перевищує 600 000 євро.

Одним із суб'єктів, яким дозволено використовувати відповідні пільгові підходи, законодавець визначив і цифрових кочівників. Мова йде саме про платників податків, які отримали податкове резидентство в Іспанії і ведуть свою діяльність дистанційно, виключно за допомогою комп'ютерних телекомунікаційних засобів і систем. Особа повинна отримати пропозицію про роботу до в'їзду в Іспанію, або бути переведеною з іноземної міжнародної компанії на посаду в Іспанії, або стати директором компанії в Іспанії (володіючи лише 25 % або менше акцій). Усі трудові обов'язки мають виконуватися в Іспанії, і не більше ніж 15 % трудової діяльності має провадитися за кордоном⁴³.

Отже, іспанський підхід, хоч і вирізняється особливою складністю та містить суперечливі моменти, передовсім спрямований на довгостроковий розвиток власної економіки, а не просто залучення осіб з метою розвитку місцевого туризму. Відповідні правила мають за мету створити додану вартість для іспанської економіки, інноваційні або інвестиційні можливості, що, безперечно, вартує особливої уваги для нашої країни з огляду на необхідність залучення інвестицій та трудового капіталу.

Отже, станом на сьогодні концепція цифрових кочівників у країнах, де її вже впроваджено, має декілька податкових переваг.

На прикладі Хорватії та Португалії бачимо спільну рису: іноземні доходи, отримані за кордоном, не оподатковуються відповідно до місцевого законодавства. Проте наявність цифрової візи та фактичне перебування у відповідній країні більше ніж 183-денний термін фактично їх нівелює, адже безпосередньо впливає на зміну статусу податкового резидента. На практиці країни претендуватимуть на оподаткування всіх доходів такої особи, зокрема з іноземних джерел. Якщо порівняти зі стандартними податковими ставками, то введення спеціальних ставок для певних видів діяльності та цифрових кочівників в Іспанії (20–24 %) та Португалії (20 %) стає не формальною пільгою, а, навпаки, чинником для залучення капіталу та людського ресурсу.

Також важливо звернути увагу на концепцію е-резидентства в офшорних зонах. Як зазначають Еліса Касі, Мохаммед Мардан та Барбара Стейдж, із 46 країн, котрі пропонують цифрові візи для цифрових кочівників, більшість – офшорні юрисдикції, які взагалі не передбачають податків на доходи. Запроваджуючи такі опції отримання віз, останні вирішують проблему, висвітлену вище, коли, попри юридичне звільнення від оподаткування доходів, отриманих за кордоном, особа, проживши в країні понад 183 дні, набуває податкового резидентства та зобов'язується оподатковувати всі кошти з джерелом походження за кордоном⁴⁴.

Цифровий кочівник може бути уособленням «громадянина світу», але, попри це, він усе ще вважатиметься податковим резидентом тої чи іншої країни. Безперечно, через мобільність кочівника, який встановлює різні економічні та соціальні зв'язки в місцях, де він подорожує, а також через зв'язки з країною його походження може бути доволі важко визначити його податкову належність. Проте за основу буде взято місце його постійного проживання та строк у 183 дні⁴⁵.

Зважаючи на те, що багато країн пропонує пільгові умови, які йдуть врозрід з іншими податковими правилами, важливо розрізняти ці концепції. Серед критеріїв диференціації електронного резидентства та концепції податкового резидентства в її класичному розумінні, як зазначає Юрій Коваль, можна виокремити такі:

⁴⁰ "Do Digital Nomads Pay Taxes in Portugal?"

⁴¹ "Portugal: Why Portugal's NHR Tax Incentive Is Going Away," IFC Review, accessed April 16, 2024, <https://www.ifcreview.com/news/2023/november/portugal-why-portugals-nhr-tax-incentive-is-going-away/>.

⁴² España, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Casi-Eberhard, Mardan, and Stage, "Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance?"

⁴⁵ Marisa Ouro, "There Must Be Fifty Ways to Tax a Digital Nomad: Does Taxation Constrain the Geographical Freedom of the Digital Nomad?," SSRN, February 13, 2023, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4352563.

1) правове регулювання: визначення податкової резидентності в загальному розумінні встановлюється на рівні Модельної конвенції ОЕСР та на рівні національного законодавства, що дуже часто дублює положення Конвенції. Водночас електронне резидентство є більше законодавчою реформою, зокрема у сфері податкового права, що встановлюється окремо на рівні спеціального законодавства кожної держави;

2) підстави набуття: податкова резидентність особи визначається передусім за відповідності окремим критеріям, про що було згадано вище, що є фактичним відображенням життєвих обставин, у яких перебуває особа⁴⁶.

Додатково Ю. Коваль наводить також такі критерії: *статус громадянина* – не має фактично жодного зв'язку з е-резидентством, на відміну від податкового резидентства (приклад США); *суб'єктний склад*: е-резидентство стосується тільки фізичних осіб, на відміну від податкового резидентства; *податковий режим*: податкове резидентство визначає масштаб зобов'язань перед податковими органами (зокрема, резидентський статус може впливати на формування бази оподаткування, а також на розмір податкової ставки та порядок сплати податків в окремих випадках). Своєю чергою, е-резидентство може взагалі не мати специфічних правил щодо оподаткування, оскільки е-резиденти часто розглядаються як нерезиденти для цілей оподаткування доходів, отриманих у країні їхнього е-резидентства. Однак за певних обставин держави можуть встановлювати особливі податкові режими, як це, наприклад, передбачено в Україні⁴⁷. Також, як розглянуто вище на прикладі інших країн та цифрових кочівників, статус е-резидента може мати вплив на формування особливого податкового режиму.

На нашу думку, потрібно додати ще такі критерії:

– фізична присутність: електронне резидентство можна отримати без необхідності фізичного перебування в країні, тоді як податкове резидентство може вимагати певного рівня фізичної присутності або зв'язку з країною. Фактично цей критерій є засадничим для диференціації таких правових явищ, як електронне та податкове резидентство;

– мета перебування: податкова резидентність може залежати від того, чи має особа намір встановити постійну або довгострокову присутність

у певній юрисдикції, тоді як цифрові кочівники можуть часто переїжджати на тимчасові перебування, не маючи постійного місця проживання взагалі;

– рівень економічної інтеграції: податкове резидентство може враховувати ступінь економічної інтеграції особи в межах юрисдикції, наприклад, володіння власністю, наявність банківських рахунків або інвестицій, тоді як цифрові кочівники можуть мати мінімальні економічні зв'язки або розподіляти свою економічну діяльність між кількома юрисдикціями;

– вимоги до документації для отримання статусу резидента: податкове резидентство може мати специфічні вимоги до документації для встановлення статусу резидента, наприклад, рахунки за комунальні послуги, договори оренди або сертифікат податкового резидентства. Цифровим кочівникам може знадобитися надати альтернативні форми документації, зокрема цифрові візи, передбачені в кожній країні;

– відповідальність за недотримання правил і наслідки: недотримання вимог щодо електронного резидентства та віз цифрових кочівників може призвести до адміністративних наслідків: анулювання візи, відмови у в'їзді або продовженні терміну дії візи, обмеження здатності легально проживати і працювати в певній країні, обмеження доступу до послуг. Натомість недотримання правил податкового резидентства зазвичай спричиняє більш значні юридичні та фінансові зобов'язання, включно з подвійним оподаткуванням, втратою податкових пільг або звільнень, штрафами, пенею.

Для залучення цифрових кочівників в Україну, на нашу думку, доцільно запозичити досвід згаданих вище країн, а також використовувати податкові преференції. Альтернативою може бути надання права таким особам стати платником єдиного податку або введення спеціальної ставки податку на доходи фізичних осіб, наприклад, не вище ніж 9–10 %.

У першому випадку це матиме економічний ефект для держави. Станом на червень 2023 р. за 5 календарних місяців сума надходжень єдиного податку в Україні становила близько 15,2 млрд грн⁴⁸. У другому випадку, якщо ми візьмемо ЄС як територіально найближчий для нас приклад, то можемо побачити, що ці країни нечасто пропонують вигідні податкові режими, а навіть якщо й пропонують, то загалом

⁴⁶ Юрій Коваль, «Співвідношення концепцій електронного і податкового резидентства: перспективи оподаткування доходів е-резидентів в Україні», *Право та державне управління* 1 (2022): 104–111, http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2022/15.pdf.

⁴⁷ Там само.

⁴⁸ Державна податкова служба України, «З початку 2023 року підприємці сплатили до бюджету 15,2 млрд грн єдиного податку», Пресслужба, 21 червня 2023, <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/685975.html>.

ставки є доволі високими (20 % у Португалії та Іспанії, про що згадано вище). Ба більше, з огляду на статистичні дані, середньозважена ставка податку на доходи фізичних осіб у ЄС для особи, яка не має дитини та отримує середню заробітну плату, становить близько 35 %⁴⁹. Саме тому запровадження 9–10 % може бути вигідним і стане конкурентною перевагою України в цьому питанні.

Висновки та пропозиції

Впровадження інституту електронного резидентства, так само як і віз цифрових кочівників, – це, безперечно, позитивні тенденції у світовій практиці. Саме вони мають велике значення для розвитку світових економік епохи цифровізації. Попри це, варто звернути увагу, що наявність в особи статусу електронного резидента (цифрового кочівника) в одній державі не скасовує статус особи як податкового резидента іншої держави.

У багатьох випадках національне законодавство дозволяє особам, що отримали візи цифрових кочівників, не оподатковувати у відповідних країнах доходи із джерелом походження за їхніми межами (іноземні доходи) фактично тільки за умови, що такі доходи оподатковуються в іншій країні за Конвенцією про уникнення подвійного оподаткування. Однак такі пільги доволі швидко можна втратити з набуттям статусу податкового резидента в цій країні.

На нашу думку, слід визнати, що на сьогодні концепція електронного резидентства на прикладі цифрових кочівників є відносно новою не лише на рівні українського законодавства, а й на міжнародному рівні загалом і кожної держави окремо. Вважаємо, що такий інструмент є важливим і водночас експериментальним кроком, тож у перспективі потребує подальшого спостереження та вдосконалення як у кожній державі окремо, так і спільної взаємодії на міжнародному рівні загалом (наприклад, урегулювання та фіксація цього питання у двосторонніх договорах про уникнення подвійного оподаткування між державами тощо). Попри це, такий інструмент є чудовою можливістю для розвитку економіки та залучення капіталу, іноземної валюти тощо.

Саме тому вважаємо, що в умовах війни, постійного відпливу капіталу та людських ресурсів з України законодавцю додатково до вже

прийнятої концепції класичного електронного резидентства варто розглядати варіанти імплементації його іншої форми у вигляді віз для цифрових кочівників. У цьому контексті важливо сформулювати привабливі умови як додаткову мотивацію для таких цифрових кочівників. На нашу думку, це можуть бути такі умови:

- Цифрові візи можуть отримати ті особи, які можуть своїми професійними навичками сприяти економічному розвитку країни. Задля цього вбачаємо за доцільне на законодавчому рівні визначити перелік сучасних професій, представники яких можуть бути претендентами на отримання цифрової візи. Коло цих фахівців має охоплювати представників таких професій, які є затребувані в умовах становлення цифрової економіки та можуть працювати дистанційно (спеціалісти IT-галузі, консультанти та інші, які можуть надавати послуги дистанційно).

- Користувачі цифрових віз можуть отримувати можливість відразу набувати права реєструватися платником єдиного податку в його класичному форматі. Як альтернативу пропонуємо запровадити спеціальну ставку податку на доходи фізичних осіб, яка може бути як фіксованою для всіх видів діяльності, так і різнитися залежно від кожного з них. Доволі оптимальною може бути податкова ставка, яка не перевищуватиме 9–10 %.

- Також альтернативно пропонуємо розглянути варіант, за яким, попри набуття статусу податкового резидента, особа-користувач цифрової візи має право не оподатковувати всі або значну частину доходів, отриманих за кордоном, за умови, якщо вона отримала їх на рахунок, відкритий в українському банку, та проживаючи на території України. Як зазначено вище, чи не основний економічний ефект цифрові кочівники мають саме в контексті споживання та витрат, здійснених у країнах, у яких мають візу цифрового кочівника. Запропонована пільга стимулюватиме цифрових кочівників проживати в Україні та витратити кошти, зароблені за кордоном, також в Україні. Зважаючи на згадані цифри у близько 787 млрд доларів США, економічний ефект може бути навіть більш значущим, ніж від можливих податкових надходжень. Варто зазначити, що, безперечно, поточні обмеження валютного нагляду в умовах війни спричиняють незручності щодо безперешкодного переказу коштів (здійснення розрахунків) з банківських рахунків в Україні, однак це питання має тимчасовий характер і потребує подальшого дослідження, зокрема щодо впливу на статус користувачів цифрової візи.

⁴⁹ Statista Research Department, "Average rate of taxation in European countries 2022," Statista, September 2, 2024, <https://www.statista.com/statistics/1449813/average-rate-of-taxation-european-countries-households/>

Вказані вище особливості можуть стимулювати іноземних осіб переїжджати до України навіть в умовах війни. Перед ними відкривається можливість зареєструвати себе як підприємців і надавати свої кваліфіковані послуги

замовникам з-за кордону та доволі вигідно офіційно їх оподатковувати. Такі кроки, безперечно, можуть позитивно впливати на економічне, валютне та навіть демографічне становище нашої держави.

Список використаної літератури

- Астахов, Дмитро. «Роль електронного резидентства на шляху до становлення України як інвестиційно привабливої держави у світі». *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції* 1 (2023): 92–98. <https://doi.org/10.32782/39221436>.
- Балакир, Анна. «Українці платять більше податків у Польщі, ніж країна витрачає на біженців». *Gazeta.pl*, 31 жовтня 2022. <http://surl.li/shnew>.
- Верховна Рада України. *Податковий кодекс України*. Кодекс 2755-VI. Ухвалено 2 грудня 2010. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
- Верховна Рада України. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів*. Закон України 2654-IX. Ухвалено 6 жовтня 2022. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2654-20#Text>.
- Державна податкова служба України. «З початку 2023 року підприємці сплатили до бюджету 15,2 млрд грн єдиного податку». Пресслужба Державної податкової служби України, 21 червня 2023. <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/685975.html>.
- Коваль, Юрій. «Співвідношення концепцій електронного і податкового резидентства: перспективи оподаткування доходів е-резидентів в Україні». *Право та державне управління* 1 (2022): 104–111. http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2022/15.pdf.
- Лаущенко, Олена. «Скільки грошей українці сплатили до бюджету Польщі: дані уряду». *Евакуація.City*, 5 березня, 2024. <https://evacuation.city/articles/346668/skilki-groshej-ukrainci-splatili-do-byudzhetu-polschi-dani-uryadu>.
- Пічкурова, Зоя. «Роль диджитал-компоненту в економічному розвитку Естонії». *Стратегія розвитку України* 2 (2019): 66–72.
- Синютка, Наталія, Оксана Червінська, Вікторія Гоменюк. «Електронна резидентність та пряме оподаткування: аспекти фінансової безпеки». *БізнесІнформ* 12 (2019): 363–69. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-12-363-369>.
- Bachas, Pierre, Matthew Fisher-Post, Anders Jensen, and Gabriel Zucman. “Globalization and Factor Income Taxation.” (March 2022). <https://doi.org/10.3386/w29819>.
- Brazil. O Conselho Nacional De Imigração. *RESOLUÇÃO CNIG MJSP Nº 45*. De 9 de Setembro de 2021. <https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-cnig-mjsp-n-45-de-9-de-setembro-de-2021-375554693>
- Brazil. Secretário Da Receita Federal. *Instrução Normativa Srf Nº 208*. De 27 De Setembro de 2002. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>
- Carlos. “63 surprising Digital Nomad Statistics [updated for 2024]”. *A Brother Abroad*, February 9, 2024. <https://abrotherabroad.com/digital-nomad-statistics/>
- Casi-Eberhard, Elisa, Mohammed Mardan, and Barbara Stage. “Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance?” *SSRN Electronic Journal* (2023). <https://doi.org/10.2139/ssrn.4557656>.
- Digital Nomad Tax. “Do Digital Nomads Pay Taxes in Portugal?” *Digital Nomad Tax*, January 8, 2024. <https://digitalnomadtax.eu/do-digital-nomads-pay-taxes-in-portugal/>.
- Digital Nomad World. “Digital Nomad Jobs: Remote work & job listing for digital nomads.” *Digital Nomad World*, May 13, 2024. <https://digitalnomads.world/jobs/>
- e-Estonia. “Residency – e-Estonia.” *e-Estonia*, February 1, 2024. <https://e-estonia.com/solutions/e-identity/e-residency/>.
- Espana. *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.
- Finevolution. “E-Residency Global Experience and How It Works?” *Finevolution*, July 1, 2022. <https://finevolution.com.ua/en/e-residency-worldwide/>.
- Furtado, Maria Eduarda. “Taxation of Digital Nomads in Brazil.” *Mosaico Tax and Law*, September 15, 2023. <https://www.mosaicotaxandlaw.com/en/post/taxation-of-digital-nomads-in-brazil#:~:text=Thus%2C%20we%20understand%20that%20the,The%20answer%20is%20yes>.
- Get Golden Visa. “Portugal Digital Nomad Visa: The Ultimate Guide.” *Get Golden Visa*, March 20, 2024. <https://getgoldenvisa.com/portugal-digital-nomad-visa>.
- GlobalNomad.Guide. “What Taxes Do Digital Nomads Really Need to Pay in Croatia?” *GlobalNomad.Guide*, October 6, 2022. <https://globalnomad.guide/what-taxes-do-digital-nomads-really-need-to-pay-in-croatia/>.
- IFC Review. “Portugal: Why Portugal’s NHR Tax Incentive Is Going Away.” *IFC Review*. Accessed April 16, 2024. <https://www.ifcreview.com/news/2023/november/portugal-why-portugals-nhr-tax-incentive-is-going-away/>.
- Invest in Estonia. “Estonian E-Residency Program Reaches Milestone with 100,000 Members.” *Invest in Estonia*, February 22, 2023. <https://investinestonia.com/estonian-e-residency-program-reaches-milestone-with-100000-members/#:~:text=Boosting%20Estonia's%20recognition&text=On%20the%20eve%20of%20our,digital%20society%20in%20the%20world>.
- Kostić, Svetislav. “In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties.” *World Tax Journal* 11, no. 2 (2019): 189–225. <https://doi.org/10.59403/1g8jv1y>.
- Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación. “Digital Nomad Visa.” May 17, 2024. <https://www.exteriores.gob.es/Consulados/londres/en/ServiciosConsulares/Paginas/Consular/Digital-Nomad-Visa.aspx>.
- Mouratidis, Giorgos. “Digital Nomadism: Travel, Remote Work and Alternative Lifestyles.” *Academia.edu*, June 13, 2018. https://www.academia.edu/36836007/Digital_Nomadism_Travel_Remote_Work_and_Alternative_Lifestyles.%20%D0%A1%D1%82.%207.
- Nomad Capitalist. “Brazil Digital Nomad Visa: The Ultimate Guide.” *Nomad Capitalist*, May 17, 2023. <https://nomadcapitalist.com/expat/brazil-digital-nomad-visa/>.
- OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. December 18, 2017. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.
- Oliveira Lawyers. “Digital Nomad Visa in Brazil.” *Oliveira Lawyers*. Accessed April 16, 2024. <https://oliveiralawyers.com/services/cross-border/digital-nomad-visa/#:~:text=The%20Digital%20Nomad%20Visa%20in,rainforest%2C%20or%20anywhere%20you%20choose>.
- Ouro, Marisa. “There Must Be Fifty Ways to Tax a Digital Nomad: Does Taxation Constrain the Geographical Freedom of the Digital Nomad?” *SSRN*, February 13, 2023. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4352563.
- Pignatari, Leonardo Thomaz. “The Taxation of ‘Digital Nomads’ and the ‘3 W’s’: Between Tax Challenges and Heavenly Beaches.” *Intertax* 51, no. 5 (2023): 384–96. <https://doi.org/10.54648/taxi2023033>.

- Republika Hrvatska Minisarstvo unitarnjih poslova. "Temporary Stay of Digital Nomads." Accessed April 16, 2024. <https://mup.gov.hr/aliens-281621/stay-and-work/temporary-stay-of-digital-nomads/286833>.
- Republika Hrvatska. *Zakon o porezu na dohodak*. <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak>.
- Statista Research Department. "Average rate of taxation in European countries 2022." Statista, September 2, 2024. <https://www.statista.com/statistics/1449813/average-rate-of-taxation-european-countries-households/>
- Tampuu, Piia, Anu Masso, Mergime Ibrahim, and Tam Abaku. "Estonian E-Residency and Conceptions of Platform-Based State-Individual Relationship." *Trames. Journal of the Humanities and Social Sciences* 26, no. 1 (2022): 3–21. <https://doi.org/10.3176/tr.2022.1.01>.

Bibliography

- Astakhov, Dmytro. "The Role of E-Residency on the Way to Becoming Ukraine as an Investment-Attractive Country in the World." *Current Issues of National Jurisprudence* 1 (2023): 92–98. <https://doi.org/10.32782/39221436> [in Ukrainian].
- Bachas, Pierre, Matthew Fisher-Post, Anders Jensen, and Gabriel Zucman. "Globalization and Factor Income Taxation" (March 2022). <https://doi.org/10.3386/w29819>.
- Balaky, Anna. "Ukrainci platit bilshе podatki u Polshchi, nizh kraina vytrachaie na bizhentsiv" ["Ukrainians pay more taxes in Poland than the country spends on refugees"]. *Gazetapl*, October 31, 2022. <http://surl.li/shnew> [in Ukrainian].
- Brazil. O Conselho Nacional De Imigração. *RESOLUÇÃO CNIG MJSP Nº 45*. De 9 de Setembro de 2021. <https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-cnig-mjsp-n-45-de-9-de-setembro-de-2021-375554693>
- Brazil. Secretário Da Receita Federal. *Instrução Normativa Srf Nº 208*. De 27 De Setembro de 2002. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>
- Carlos. "63 Surprising Digital Nomad Statistics [updated for 2024]". A Brother Abroad, February 9, 2024. <https://abrotherabroad.com/digital-nomad-statistics/>
- Casi-Eberhard, Elisa, Mohammed Mardan, and Barbara Stage. "Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance?" *SSRN Electronic Journal* (2023). <https://doi.org/10.2139/ssrn.4557656>.
- Digital Nomad Tax. "Do Digital Nomads Pay Taxes in Portugal?" Digital Nomad Tax, January 8, 2024. <https://digitalnomadtax.eu/do-digital-nomads-pay-taxes-in-portugal/>.
- Digital Nomad World. "Digital Nomad Jobs: Remote work & job listing for digital nomads." Digital Nomad World, May 13, 2024. <https://digitalnomads.world/jobs/>
- e-Estonia. "Residency – e-Estonia." e-Estonia, February 1, 2024. <https://e-estonia.com/solutions/e-identity/e-residency/>.
- Espana. *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.
- Finevolution. "E-Residency Global Experience and How It Works?" Finevolution, July 1, 2022. <https://finevolution.com.ua/en/e-residency-worldwide/>.
- Furtado, Maria Eduarda. "Taxation of Digital Nomads in Brazil." Mosaico Tax and Law, September 15, 2023. <https://www.mosaicotaxandlaw.com/en/post/taxation-of-digital-nomads-in-brazil#:~:text=Thus%2C%20we%20understand%20that%20the,The%20answer%20is%20yes.>
- Get Golden Visa. "Portugal Digital Nomad Visa: The Ultimate Guide." Get Golden Visa, March 20, 2024. <https://getgoldenvisa.com/portugal-digital-nomad-visa>.
- GlobalNomad.Guide. "What Taxes Do Digital Nomads Really Need to Pay in Croatia?" GlobalNomad.Guide, October 6, 2022. <https://globalnomad.guide/what-taxes-do-digital-nomads-really-need-to-pay-in-croatia/>.
- IFC Review. "Portugal: Why Portugal's NHR Tax Incentive Is Going Away." IFC Review. Accessed April 16, 2024. <https://www.ifcreview.com/news/2023/november/portugal-why-portugals-nhr-tax-incentive-is-going-away/>.
- Invest in Estonia. "Estonian E-Residency Program Reaches Milestone with 100,000 Members." Invest in Estonia, February 22, 2023. <https://investinestonia.com/estonian-e-residency-program-reaches-milestone-with-100000-members/#:~:text=Boosting%20Estonia's%20recognition&text=On%20the%20eve%20of%20our,digital%20society%20in%20the%20world.>
- Kostić, Svetislav. "In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties." *World Tax Journal* 11, no. 2 (2019): 189–225. <https://doi.org/10.59403/1g8jv1y>.
- Koval, Yurii. "The Correlation of Concepts of Electronic and Tax Residents: Prospects for Taxation of e-Residents in Ukraine." *Law and Public Administration* 1 (2022): 104–111. http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2022/15.pdf [in Ukrainian].
- Laushchenko, Olena. "Skilky hroshei ukrainci splatili do biudzhetu Polshchi: dani uriadu" ["How much money Ukrainians paid to the Polish budget: government data"]. Evakuatsiia.City, March 5, 2024. <https://evacuacion.city/articles/346668/skilki-groshej-ukrainci-splatili-do-byudzhetu-polschi-dani-uryadu> [in Ukrainian].
- Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación. "Digital Nomad Visa." May 17, 2024. <https://www.exteriores.gob.es/Consulados/londres/en/ServiciosConsulares/Paginas/Consular/Digital-Nomad-Visa.aspx>.
- Mouratidis, Giorgos. "Digital Nomadism: Travel, Remote Work and Alternative Lifestyles." Academia.edu, June 13, 2018. https://www.academia.edu/36836007/Digital_Nomadism_Travel_Remote_Work_and_Alternative_Lifestyles.%20%D0%A1%D1%82.%207.
- Nomad Capitalist. "Brazil Digital Nomad Visa: The Ultimate Guide." Nomad Capitalist, May 17, 2023. <https://nomadcapitalist.com/expat/brazil-digital-nomad-visa/>.
- OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. December 18, 2017. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.
- Oliveira Lawyers. "Digital Nomad Visa in Brazil." Oliveira Lawyers. Accessed April 16, 2024. <https://oliveiralawyers.com/services/cross-border/digital-nomad-visa/#:~:text=The%20Digital%20Nomad%20Visa%20in,rainforest%2C%20or%20anywhere%20you%20choose.>
- Ouro, Marisa. "There Must Be Fifty Ways to Tax a Digital Nomad: Does Taxation Constrain the Geographical Freedom of the Digital Nomad?" SSRN, February 13, 2023. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4352563.
- Pichkurova, Zoia. "Rol dydzhital-komponentu v ekonomichnomu rozvytku Estonii" ["The Role of the Digital Component in the Economic Development of Estonia"]. *Stratehiia rozvytku Ukrainy [Strategy for the Development of Ukraine]* 2 (2019): 66–72 [in Ukrainian].
- Pignatari, Leonardo Thomaz. "The Taxation of 'Digital Nomads' and the '3 W's': Between Tax Challenges and Heavenly Beaches." *Intertax* 51, no. 5 (2023): 384–96. <https://doi.org/10.54648/taxi2023033>.
- Republika Hrvatska Minisarstvo unitarnjih poslova. "Temporary Stay of Digital Nomads." Accessed April 16, 2024. <https://mup.gov.hr/aliens-281621/stay-and-work/temporary-stay-of-digital-nomads/286833>.

- Republika Hrvatska. *Zakon o porezu na dohodak*. <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak>.
- State Tax Service of Ukraine. “Z pochatku 2023 roku pidpriiemtsi splyatly do biudzhetu 15,2 mlrd hrn yedynoho podatku” [“Since the beginning of 2023, entrepreneurs have paid UAH 15.2 billion in single tax to the budget”]. Press service of the State Tax Service, June 21, 2023. <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/685975.html> [in Ukrainian].
- Statista Research Department. “Average rate of taxation in European countries 2022.” Statista, September 2, 2024. <https://www.statista.com/statistics/1449813/average-rate-of-taxation-european-countries-households/>
- Synytka, Nataliya, Oksana Chervinska, and Victoria Gomenyuk. “E-residency and Direct Taxation: Aspects of Financial Security.” *Business Inform* 12 (2019): 363–69. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-12-363-369> [in Ukrainian].
- Tamppuu, Piia, Anu Masso, Mergime Ibrahim, and Tam Abaku. “Estonian E-Residency and Conceptions of Platform-Based State-Individual Relationship.” *Trames. Journal of the Humanities and Social Sciences* 26, no. 1 (2022): 3–21. <https://doi.org/10.3176/tr.2022.1.01>.
- Verkhovna Rada of Ukraine. *Tax Code of Ukraine*. Code 2755-VI. Adopted December 2, 2010. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
- Verkhovna Rada of Ukraine. *Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvostei opodatkuvannia pidpriiemnytskoi diialnosti elektronnykh rezzydentiv* [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Some Other Laws of Ukraine on Peculiarities of Taxation of Business Activities of Electronic Residents]. Law of Ukraine 2654-IX. Adopted October 6, 2022. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2654-20#Text> [in Ukrainian].

Maksym Vitiuk

TAX RESIDENCE IN THE ERA OF E-RESIDENCY AND DIGITAL NOMADS: INTERNATIONAL EXPERIENCE AND UKRAINIAN CONTEXT

Abstract

This article features in detail the understanding and definitions of e-residency and digital nomadism and how these affect the tax status of these people over time. With the help of countries like Croatia, Spain, Brazil, Portugal, and Estonia, it investigates into the legal and theoretical sides related to how a person not being a resident can obtain, hold, and give up e-residency and digital nomadism.

In 2014, Estonia was the first country to introduce the concept of e-residency. This is the type of legal status that permits the individual to use a country’s software infrastructure without becoming a tax subject within that country. Digital nomadism, such as performed by high-skilled workers who can move their job to any place with an internet connection and travel visa often offered via special digital nomad visas, is related to the same phenomenon. Still, notwithstanding the peculiarities of these reforms promotion and the legal effectiveness of e-residence and digital nomadism, their taxation residency is still stuck to the conventional rules of taxation residency of e-residents and digital nomad which resident taxes are usually influenced by factors like the time spent in a country or where income is generated among other metrics unless distinctively specified under domestic law or international tax agreements.

The research focuses on how e-residency and digital nomad visas, while being valid instruments of economic progress, do not change a person’s tax status in his country of actual residence except where the local law provides for such provisions. In this case, an individual who has e-residency in Estonia or has a digital nomad visa in Croatia would, in most cases, be treated as a resident of the country where this person is located and be subject to relevant taxes despite available tax reliefs guaranteed by countries granting this digital nomad visas.

Building upon the experiences of these foreign jurisdictions, the article provides suggestions on how the terms digital nomad and e-resident can be embedded into the legislation of Ukraine. The establishment of these regimes is seen to be vital in the digital economy reconstruction of Ukraine after the war as they would bring in foreign skills, money and talent. Suggestions include the establishment and regulation of the tax status of e-residents and digital nomads so that the principles of best practices are observed to prevent the occurrence of dual taxation and encourage external investors.

In the same viewpoint, the article underlines the significance of these mechanisms for global labor migration flows and considers the issues of labor migration in a global economy more widely. The legal issues involving e-residency, digital nomadism and tax residency bring to the fore the need for new tax.

Keywords: e-residency, e-residents, digital nomads, taxes, finance, tax residency.

Матеріал надійшов 17.04.2024

