

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «КИЄВО-МОГИЛЯНСЬКА АКАДЕМІЯ»
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «КИЄВО-МОГИЛЯНСЬКА АКАДЕМІЯ»
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ВІТЮК МАКСИМ СЕРГІЙОВИЧ

УДК 351.755:336.22]:340.131(043.5)

ДИСЕРТАЦІЯ

**ТЕНДЕНЦІЯ РОЗВИТКУ КОНЦЕПЦІЇ ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА
В КОНТЕКСТІ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА**

081 «Право»

08 «Право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання чужих ідей,
результатів і текстів мають посилання на відповідне джерело

_____ Вітюк М. С.

Науковий керівник: **Кравченко Наталія Григорівна**, кандидат юридичних наук

Київ – 2026

АНОТАЦІЯ

Вітюк М. С. Тенденція розвитку концепції податкового резидентства в контексті верховенства права. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» (08 – Право). – Національний університет «Києво-Могилянська академія», Київ, 2026.

Дисертаційне дослідження присвячене комплексному теоретико-правовому та порівняльно-правовому аналізу тенденції розвитку концепції податкового резидентства фізичних осіб у контексті верховенства права. У роботі досліджено податкове резидентство як базовий інструмент розмежування податкової юрисдикції держав, визначення обсягу податкового обов'язку та координації податкових правопорядків у міжнародному оподаткуванні. Обґрунтовано, що традиційні критерії податкового резидентства були сформовані в умовах відносно стабільної територіальної присутності особи, тоді як сучасний етап розвитку міжнародних податкових відносин характеризується зростанням глобальної мобільності, цифровізації праці, розширенням транскордонних моделей зайнятості, поширенням інвестиційних режимів проживання та збільшенням кількості кризових явищ, що істотно впливають на фактичне місце перебування фізичних осіб і зміст їхнього зв'язку з державою.

Зміни, що відбуваються у правовому регулюванні та доктрині податкового резидентства в усіх цих контекстах, підпорядковані спільній внутрішній логіці – наростаючій невідповідності між формальним застосуванням резидентських критеріїв і вимогами верховенства права, яка найбільш виразно розкривається саме на прикладі фізичних осіб як основних носіїв сучасних форм мобільності.

Актуальність теми дослідження зумовлена тим, що сучасні моделі мобільності дедалі частіше виявляють розрив між формальним встановленням резидентського статусу та реальним характером податкового зв'язку особи з відповідною юрисдикцією. Особливо гостро ця проблема проявляється в умовах значної мобільності, спричиненої

не лише економічними чи професійними чинниками, а й масштабними потрясіннями, зокрема пандемією COVID-19 та повномасштабною війною російської федерації проти України. Такі обставини зумовлюють тривале вимушене перебування осіб за межами держави їхнього походження, не завжди супроводжуючись зміною центру життєвих інтересів, реальним наміром інтеграції або формуванням належного фіскального зв'язку з приймаючою державою. За даними Євростату, станом на 31 січня 2026 року в державах ЄС під тимчасовим захистом перебували 4,38 млн осіб, які залишили Україну. За даними Агентства ООН у справах біженців (UNHCR), у лютому 2026 року за межами України перебували близько 5,9 млн українських біженців, з них близько 5,3 млн – у Європі. Це істотно підсилює значення дослідження податкового резидентства крізь призму верховенства права та його складових [163; 272].

У першому розділі проаналізовано зміст концепції верховенства права у вітчизняній та зарубіжній правовій доктрині, виокремлено її складові, що мають визначальне значення для податково-правового регулювання, а також з'ясовано зміст права людини на податки як ціннісно-правового орієнтира розвитку сучасних податкових систем. Обґрунтовано, що верховенство права у сфері оподаткування не вичерпується вимогою законності, а охоплює правову визначеність, зокрема в частині легітимних очікувань, повноти інформування платника щодо його обов'язків, обмеження дискреційних повноважень податкової адміністрації, рівність та недискримінацію, пропорційність, доступ до правосуддя. Доведено, що податок у сучасній правовій державі має розглядатися не лише як фіскальний інструмент, а як правовий інститут, легітимність якого залежить від його узгодженості з правами людини, межами допустимого втручання держави та вимогами справедливого правопорядку. У цьому зв'язку в дисертації розглянуто концепцію права людини на податки, яка визначає це право як вроджене право людей на кооперування взаємних можливостей для задоволення спільних публічних потреб, що у державно організованому просторі реалізується через вимоги справедливості, законності, правової визначеності, зокрема передбачуваності, та недискримінаційності. На цій

основі здійснено синтез права людини на податки з верховенством права та доведено, що саме такий підхід становить методологічну основу для подальшого дослідження податкового резидентства фізичних осіб.

У другому розділі досліджено податкове резидентство фізичних осіб як одну з ключових категорій міжнародного оподаткування, через яку визначається обсяг податкової юрисдикції держави та межі її фіскальних вимог щодо особи. Розкрито поняття, функції та критерії податкового резидентства, а також проведено порівняльний аналіз підходів, закріплених у праві України, окремих держав Європейського Союзу, Великої Британії та США. Особливу увагу приділено проявам формального застосування критеріїв резидентства, коли фізична присутність, кількість днів перебування, центр життєвих інтересів чи інші нормативні індикатори використовуються механічно, без належної оцінки реального характеру зв'язку особи з відповідною юрисдикцією. Обґрунтовано, що такий підхід може породжувати правову невизначеність, конфлікти резидентства, непропорційні податкові наслідки та відрив нормозастосування від змістовних вимог верховенства права.

У третьому розділі здійснено переоцінку сучасної концепції податкового резидентства та запропоновано авторську концепцію взаємної фіскальної приналежності як теоретико-правову основу для оцінювання легітимності застосування до особи режиму необмеженого податкового обов'язку. Концепцію обґрунтовано як результат синтезу права людини на податки та верховенства права і розкрито як аналітичний інструмент для ситуацій, у яких традиційні формальні критерії резидентства виявляються недостатніми або несправедливими. На цій основі досліджено податкове резидентство в умовах цифрової мобільності та дистанційної зайнятості, інвестиційних візових режимів, а також форс-мажорних обставин – пандемії COVID-19 та повномасштабної війни проти України. У кожному з цих контекстів показано, що оцінювання резидентського статусу виключно за зовнішніми формальними ознаками призводить до результатів, несумісних із вимогами правової визначеності, справедливості та пропорційності.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших комплексних порівняльно-правових досліджень тенденцій розвитку концепції податкового резидентства фізичних осіб у контексті верховенства права, права людини на податки та сучасної глобальної мобільності. У роботі запропоновано ціннісно-правовий підхід до оцінювання податкового резидентства через змістовність фіскально-правового зв'язку між особою і державою, окреслено прояви формального застосування критеріїв резидентства та виявлено ключові джерела правової невизначеності, нерівності, несправедливості у випадках цифрової мобільності, інвестиційних режимів і форс-мажорних обставин. На цій основі сформульовано підходи до вдосконалення теоретико-правового розуміння та законодавчого регулювання податкового резидентства.

Уперше:

— запропоновано комплексну теоретико-правову парадигму податкового резидентства фізичних осіб на основі системного поєднання принципів верховенства права (правової визначеності, законності, пропорційності, рівності, обмеження дискреційних повноважень, доступу до правосуддя) та прав людини, зокрема права людини на податки, що дає підстави розкрити податкове резидентство фізичних осіб як правовий механізм, легітимність якого залежить від достатнього податкового зв'язку між людиною і державою, а також між людиною і суспільством, незалежно від формального існування чи застосування усталених критеріїв резидентства відповідних податкових юрисдикцій;

— запропоновано концепцію взаємної фіскальної приналежності як теоретико-правовий стандарт обґрунтування легітимності повного оподаткування за принципом податкового резидентства, у межах якого резидентство розглядається не лише як формальна юридична підстава для застосування необмеженого податкового обов'язку, а як правова форма визнання достатнього та змістовно виправданого податкового зв'язку між особою і державою;

– проведено порівняльно-правову характеристику сучасних підходів до визначення податкового резидентства у трьох формах (моделях) транскордонної мобільності фізичних осіб: мобільність цифрових кочівників, інвестиційні візи та суміжні статуси, а також форс-мажорні обставини; обґрунтовано, що зокрема в цих контекстах найбільш виразно виявляється невідповідність формального застосування критеріїв податкового резидентства вимогам правової визначеності, передбачуваності, справедливості, пропорційності, недискримінації та ефективного юридичного захисту;

– запропоновано правову категорію «вимушеного податкового резидентства» для ситуацій, коли особа набуває ознак податкового резидента внаслідок обставин непереборної сили, зокрема війни, пандемії чи інших надзвичайних подій, без наміру сформулювати стійкий правовий або економічний зв'язок із відповідною юрисдикцією; доведено, що в таких випадках автоматичне поширення повного обсягу резидентських наслідків може суперечити вимогам справедливості, пропорційності та правової визначеності;

– обґрунтовано необхідність не тільки національного, а й міжнародно-договірного врегулювання «вимушеного податкового резидентства», зокрема шляхом включення спеціального положення про резидентство за форс-мажорних обставин у механізми міжнародної координації податкових наслідків масового переміщення осіб.

Удосконалено:

– підходи до розуміння податкового резидентства як багаторівневої правової категорії, що поєднує внутрішньодержавні критерії, міжнародно-договірні механізми координації, колізійні правила та стандарти захисту прав особи;

– наукові уявлення про співвідношення податкового резидентства, необмеженого податкового обов'язку, податкової юрисдикції та механізмів усунення подвійного оподаткування, з урахуванням сучасних форм транскордонної мобільності фізичних осіб;

- підходи до правового осмислення впливу цифрової мобільності, інвестиційних режимів та форс-мажорних обставин на зміст і застосування класичних критеріїв податкового резидентства;

- підходи до оцінювання процедурних гарантій у спорах щодо визначення податкового резидентства, зокрема в частині доказування, обґрунтованості рішень податкових органів, передбачуваності адміністративної практики та ефективності судового захисту.

Набули подальшого розвитку:

- доктринальні підходи до осмислення впливу глобалізаційних процесів на податкове резидентство фізичних осіб, зокрема в частині поглиблення розуміння розриву між формально встановленим резидентським статусом і фактичним змістом податкового зв'язку особи з державою;

- наукові підходи до класифікації сучасних форм мобільності фізичних осіб для цілей міжнародного оподаткування, зокрема цифрової мобільності, дистанційної праці, інвестиційно зумовленого переміщення та вимушеної мобільності, а також до оцінювання їх впливу на підстави й наслідки податкового резидентства;

- теоретичні положення щодо врахування нетипових і кризових форм (моделей) мобільності при визначенні податкового резидентства, включно з підходами до правової оцінки ситуацій, у яких тимчасове або вимушене перебування особи в юрисдикції не супроводжується формуванням достатнього податкового зв'язку з державою;

- науково-практичні підходи до адаптації національного законодавства України та податково-договірних механізмів до нових форм (моделей) мобільності фізичних осіб у міжнародному оподаткуванні, з урахуванням потреби узгодження фіскальних інтересів держави з вимогами верховенства права та захисту прав платника податків.

Практичне значення одержаних результатів:

- **для нормотворення** – як теоретико-правова основа для вдосконалення національних критеріїв податкового резидентства та їх узгодження з

фундаментальними принципами права, зокрема шляхом переорієнтації з виключно формального поділу на резидентів і нерезидентів на співмірність правових наслідків реальному податковому зв'язку особи з державою;

– **для нормозастосування і податкового адміністрування** – через використання концепції взаємної фіскальної приналежності та розробленого на її основі практичного чек-листа оцінки податкового резидентства фізичних осіб, що може застосовуватися ДПС України під час податкових перевірок, підготовки індивідуальних податкових консультацій, розгляду заяв платників, оцінки документів щодо резидентського статусу та формування позиції у спорах про подвійне резидентство;

– **для судової практики** – як підхід до перевірки обґрунтованості фіскальної претензії держави з огляду на достатність податкового зв'язку між особою і державою, а також до оцінювання розбіжності між формально встановленим резидентським статусом і змістовною достатністю підстав для застосування його наслідків;

– **для міжнародної координації** – як підґрунтя для вироблення узгоджених механізмів реагування на масове переміщення осіб та інші форс-мажорні обставини, зокрема шляхом розроблення модельного положення або застереження в межах Багатостороннього інструменту ОЕСР щодо визначення податкового резидентства в умовах надзвичайних обставин.

– **для використання у навчальному процесі** – при підготовці навчально-методичної літератури з навчальних дисциплін «Теорія права», «Фінансове право», «Податкове право», «Права людини та їх захист», «Міжнародне податкове право», «Міжнародне право захисту прав людини».

Ключові слова: верховенство права, правова визначеність, законність, якість закону, легітимні очікування, принцип пропорційності, принцип справедливості, права людини, оподаткування, міжнародне оподаткування, податкове резидентство, резидент, платник податків, податкове законодавство, міжнародні договори.

ABSTRACT

Vitiuk M. S. Trend in the Development of the Concept of Tax Residency in the Context of the Rule of Law. – Qualification scientific work submitted as a manuscript.

PhD thesis to obtain the degree of Doctor of Philosophy in the Programme Subject Area 081 «Law» (08 – Law). – National University of Kyiv-Mohyla Academy, Kyiv, 2026.

The dissertation presents a comprehensive theoretical-legal and comparative-legal analysis of the development trend in the concept of tax residence of individuals within the framework of the rule of law. Tax residence is examined as the foundational instrument for delineating the tax jurisdiction of States, determining the scope of an individual's tax liability, and coordinating tax legal orders in international taxation. The study demonstrates that the traditional criteria of tax residence were shaped in conditions of relatively stable territorial presence, whereas the contemporary stage of international tax relations is characterised by growing global mobility, the digitalisation of labour, the expansion of cross-border employment models, the proliferation of investment-based residence regimes, and an increase in crisis phenomena that substantially affect the factual location of individuals and the content of their connection with the State.

The changes taking place in the legal regulation and doctrine of tax residency in all these contexts are governed by a common underlying logic – the growing discrepancy between the formal application of residency criteria and the requirements of the rule of law, which is most clearly illustrated by the example of individuals as the primary agents of modern forms of mobility.

The relevance of the research topic derives from the fact that contemporary mobility patterns increasingly reveal a gap between the formal establishment of residence status and the actual character of an individual's tax connection to a given jurisdiction. This problem is particularly acute in conditions of significant mobility driven not only by economic or professional factors, but also by large-scale disruptions, including the COVID-19 pandemic and the full-scale war of the Russian Federation against Ukraine. Such circumstances give rise

to prolonged forced stays of individuals outside their State of origin, which are not always accompanied by a change in the centre of vital interests, a genuine intention to integrate, or the formation of an adequate fiscal connection with the host State. According to Eurostat, as of 31 January 2026, 4.38 million persons who had left Ukraine were residing in EU Member States under temporary protection. According to the United Nations High Commissioner for Refugees (UNHCR), in February 2026, approximately 5.9 million Ukrainian refugees were present outside Ukraine, of whom around 5.3 million were in Europe. These figures significantly reinforce the importance of examining tax residence through the prism of the rule of law and its constituent elements [163; 272].

The first chapter analyses the content of the rule of law concept in domestic and foreign legal doctrine, identifies its components of defining importance for tax-legal regulation, and examines the content of the human right to taxation as a value-based legal standard for the development of modern tax systems. It is demonstrated that the rule of law in the sphere of taxation extends beyond the requirement of lawfulness and encompasses legal certainty – including the protection of legitimate expectations and full disclosure of taxpayers’ obligations – limitations on the administrative discretion of tax authorities, equality and non-discrimination, proportionality, and access to justice. It is established that taxation in a modern rule-of-law State must be understood not merely as a fiscal instrument, but as a legal institution whose legitimacy depends on its consistency with human rights, the permissible limits of State intervention, and the requirements of a just legal order. In this connection, the dissertation examines the concept of the human right to taxation, which defines this right as the innate right of individuals to cooperate in creating mutual opportunities for satisfying shared public needs – a right that, in a State-organised space, is realised through the requirements of justice, lawfulness, legal certainty (including foreseeability), and non-discrimination. On this basis, a synthesis of the human right to taxation and the rule of law is conducted, demonstrating that this integrated approach constitutes the methodological foundation for the subsequent examination of individual tax residence.

The second chapter examines tax residence of individuals as one of the key categories of international taxation, through which the scope of a State's tax jurisdiction and the limits of its fiscal claims against an individual are determined. The concept, functions, and criteria of tax residence are examined, and a comparative analysis is conducted of the approaches established in the law of Ukraine, certain European Union Member States, the United Kingdom, and the United States of America. Particular attention is devoted to the manifestations of the formalistic application of residence criteria, where physical presence, day-count thresholds, the centre of vital interests, and other normative indicators are applied mechanically, without adequate assessment of the actual character of an individual's connection with the relevant jurisdiction. It is demonstrated that such an approach may generate legal uncertainty, residence conflicts, disproportionate tax consequences, and a disconnect between law enforcement practice and the substantive requirements of the rule of law.

The third chapter undertakes a reassessment of the contemporary concept of tax residence and proposes an original concept of mutual fiscal belonging as a theoretical-legal basis for evaluating the legitimacy of applying the unlimited tax liability regime to an individual. The concept is substantiated as the product of a synthesis of the human right to taxation and the rule of law, and is presented as an analytical framework for situations in which the traditional formal residence criteria prove inadequate or inequitable. On this basis, the dissertation examines tax residence in the context of digital mobility and remote employment, investment-based residence regimes, and force majeure circumstances – including the COVID-19 pandemic and the full-scale war against Ukraine. In each of these contexts, it is demonstrated that the assessment of residence status on the basis of formal indicators alone produces outcomes incompatible with the requirements of legal certainty, justice, and proportionality.

The scientific novelty. The dissertation represents one of the first comprehensive comparative-legal studies of the development trend in the concept of tax residence of individuals in the context of the rule of law, the human right to taxation, and contemporary

global mobility. The study advances a value-based legal approach to the assessment of tax residence through the mutuality of the fiscal-legal connection between an individual and the State, identifies the manifestations of the formalistic application of residence criteria, and reveals the principal sources of legal uncertainty in cases involving digital mobility, investment-based residence regimes, and force majeure circumstances. On this basis, approaches are formulated for improving the theoretical-legal understanding and legislative regulation of tax residence.

For the first time:

- a comprehensive theoretical and legal paradigm of tax residency for individuals is proposed, based on a systematic combination of the principles of the rule of law (legal certainty, legality, proportionality, equality, limitation of discretionary powers, and access to justice) and human rights, in particular the human right to taxes, which provides grounds for conceptualizing the tax residency of individuals as a legal mechanism whose legitimacy depends on a sufficient tax connection between the individual and the state, as well as between the individual and society, regardless of the formal existence or application of established residency criteria in the relevant tax jurisdictions;

- the concept of mutual fiscal belonging has been proposed as a theoretical-legal standard for justifying the legitimacy of full taxation on the basis of the principle of tax residence; within this approach, residence is treated not merely as a formal legal ground for the application of unlimited tax liability, but as the legal form of recognition of a sufficient and substantively justified tax connection between an individual and the State;

- a comparative-legal analysis of contemporary approaches to determining individual tax residence is conducted across three forms (models) of cross-border mobility: digital nomad mobility, investment visas and related statuses, and force majeure circumstances; it is demonstrated that precisely in these contexts the inconsistency between the formalistic application of residence criteria and the requirements of legal certainty, foreseeability, justice, proportionality, non-discrimination, and effective legal protection is most clearly manifest;

- the legal category of «forced tax residence» has been proposed for situations in which an individual acquires the attributes of a tax resident as a result of force majeure circumstances – in particular war, pandemic, or other extraordinary events – without the intention of forming a stable legal or economic connection with the relevant jurisdiction; it has been demonstrated that in such cases the automatic extension of the full scope of residence consequences may be incompatible with the requirements of justice, proportionality, and legal certainty;

- the necessity of addressing forced tax residence not only through national legislation but also through international treaty mechanisms is established, in particular through the incorporation of a special provision on residence under force majeure circumstances into instruments for the international coordination of the tax consequences of mass displacement of persons.

Improved:

- approaches to understanding tax residence as a multilevel legal category combining domestic criteria, international treaty coordination mechanisms, conflict-of-laws rules, and standards for the protection of individual rights;

- scholarly understanding of the relationship between tax residence, unlimited tax liability, tax jurisdiction, and mechanisms for the elimination of double taxation, with account taken of contemporary forms of cross-border mobility of individuals;

- approaches to the legal conceptualisation of the impact of digital mobility, investment-based regimes, and force majeure circumstances on the content and application of the classical criteria of tax residence;

- approaches to the assessment of procedural guarantees in disputes concerning the determination of tax residence, in particular with respect to the burden of proof, the reasoning of tax authority decisions, the predictability of administrative practice, and the effectiveness of judicial protection.

Further developed:

- doctrinal approaches to understanding the impact of globalisation processes on tax residence of individuals, in particular in terms of deepening the understanding of the gap

between formally established residence status and the actual content of an individual's tax connection to the State;

- scholarly approaches to the classification of contemporary forms of individual mobility for the purposes of international taxation, in particular digital mobility, remote work, investment-induced relocation, and forced mobility, as well as to the assessment of their impact on the grounds and consequences of tax residence;

- theoretical principles regarding the consideration of atypical and crisis-related forms (models) of mobility when determining tax residency, including approaches to the legal assessment of situations in which an individual's temporary or involuntary stay in a jurisdiction is not accompanied by the establishment of a sufficient tax connection with the state;

- scientific and practical approaches to adapting Ukraine's national legislation and tax treaty mechanisms to new forms (models) of individual mobility in international taxation, taking into account the need to reconcile the state's fiscal interests with the requirements of the rule of law and the protection of taxpayers' rights.

Practical significance of the results obtained:

- **for law-making** – as a theoretical-legal basis for improving the national criteria of tax residence and aligning them with fundamental principles of law, in particular by reorienting from an exclusively formal distinction between residents and non-residents towards proportionality of legal consequences to the actual fiscal connection between the individual and the State;

- **for law enforcement and tax administration** – through the use of the concept of mutual fiscal belonging and the practical residence assessment checklist developed on its basis, which may be applied by the State Tax Service of Ukraine in the conduct of tax audits, the preparation of individual tax consultations, the review of taxpayer applications, the assessment of documents concerning residence status, and the formation of positions in dual-residence disputes;

– **for judicial practice** – as an approach to verifying the justifiability of the State's fiscal claim in light of the sufficiency of the tax connection between the individual and the State, as well as to assessing the discrepancy between formally established residence status and the substantive sufficiency of the grounds for applying its consequences;

– for international coordination – as a foundation for developing agreed mechanisms for responding to mass displacement of persons and other force majeure circumstances, in particular through the elaboration of a model provision or reservation within the OECD Multilateral Instrument addressing the determination of tax residence in conditions of extraordinary circumstances.

– **for educational purposes** – in the preparation of teaching and methodological materials for the courses Theory of Law, Financial Law, Tax Law, Human Rights and Their Protection, International Tax Law, and International Human Rights Law

Keywords: rule of law, legal certainty, legality, legitimate expectations, principle of proportionality, principle of fairness, human rights, taxes, taxation, international taxation, tax residency, resident, taxpayer, tax legislation, international treaties.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Вітюк М. С. «Податкове резидентство в епоху е-резидентства і цифрових кочівників: міжнародний досвід та український контекст» // *Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки*. 2024. № 13. С. 3–14. DOI: <https://doi.org/10.18523/2617-2607.2024.13.3-14>
2. Вітюк М. С. «На перетині інвестиційних віз та податкового резидентства: глобальні виклики» // *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2024. Вип. 84, ч. 3. С. 36–42. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.84.3.5>
3. Вітюк М. С. «Податкове резидентство вимушено переміщених осіб: узгодження з фундаментальними принципами справедливості та правової визначеності» // *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 4, ч. 2. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.2.20>
4. Кравченко Н. Г., і Вітюк М. С. «Гене́за податку та податкових відносин: переосмислення сучасної концепції податкового резидентства на засадах антропосоціокультурного підходу.» *Український політико-правовий дискурс, (21)*. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.19415322>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Вітюк М. С. «Концепція податкового резидентства фізичних осіб та верховенство права: наявність синергії чи привід до переосмислення?», *Актуальні дослідження правової та історичної науки. Випуск 69: матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції* (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 13–14 лютого 2025 р.), 10–14.
2. Вітюк М. С. «Антропосоціокультурна природа податку як змістовний вимір верховенства права», *Загальнотеоретичне правознавство: перспективи розвитку: матеріали науково-практичної конференції, присвяченої пам'яті професора Миколи*

Козюбри (м. Київ, Національний університет «Києво-Могилянська академія», 10 грудня 2025 р.) (у друці).

3. Вітюк М. С. «Правова визначеність у регулюванні податкового резидентства: порівняльний аналіз підходів Великої Британії та України», Сто шості економіко-правові дискусії. Серія: Соціальні та гуманітарні науки (м. Львів, Україна, м. Ополе, Польща, 26-27 березня 2026 р.), 37-42

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	20
ВСТУП	24
РОЗДІЛ 1. ВИМОГИ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА ЯК ОСНОВА ДЛЯ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ	37
1.1. Розуміння поняття верховенства права у вітчизняній та зарубіжній літературі.....	37
1.2. Складові верховенства права та їх значення для регулювання податкових відносин.....	58
1.3. Податок: право чи обов'язок, генеза підходів крізь призму верховенства права	99
РОЗДІЛ 2. ПОДАТКОВЕ РЕЗИДЕНТСТВО ФІЗИЧНИХ ОСІБ: ПОНЯТІЙНІ ЗАСАДИ ТА ПРОЦЕДУРНІ ГАРАНТІЇ.....	126
2.1. Поняття та функції податкового резидентства фізичних осіб.....	126
2.2. Правове регулювання визначення податкового резидентства фізичних осіб на прикладі України, ЄС, Великої Британії, США.....	144
2.3. Адміністрування та процесуальні засоби захисту осіб у контексті визначення податкового резидентства на прикладі України, ЄС, Великої Британії, США ...	174
РОЗДІЛ 3. КОНЦЕПЦІЯ ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ТА ЙОГО УЗГОДЖЕННЯ ІЗ СКЛАДНИКАМИ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА В УМОВАХ СУЧАСНИХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ.....	195
3.1. Концепція взаємної фіскальної приналежності як теоретико-правова основа оцінювання податкового резидентства	195

3.2. Податкове резидентство в умовах цифрової мобільності та віддаленої зайнятості: виклики правовій визначеності та справедливості.....	204
3.3. Податкове резидентство в умовах інвестиційних віз і громадянства: виклики рівності, недискримінації та змістовної обґрунтованості податкового зв'язку ...	216
3.4. Податкове резидентство в умовах форс-мажорних обставин: виклики правовій визначеності та справедливості	228
ВИСНОВКИ	246
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	252
ДОДАТКИ	286

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВВП – валовий внутрішній продукт

ДПС – Державна податкова служба України

ЄК – Європейська Комісія

ЄКПЛ – Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (Європейська конвенція з прав людини)

ЄС – Європейський Союз

ЄСПЛ – Європейський суд з прав людини

ІПК – індивідуальна податкова консультація

КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України

КСУ – Конституційний Суд України

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ООН – Організація Об'єднаних Націй

ПКУ – Податковий кодекс України

США – Сполучені Штати Америки

ЦЖІ – центр життєвих інтересів

АЕОІ – *Automatic Exchange of Financial Account Information* – автоматичний обмін фінансовою інформацією

AO – *Abgabenordnung* – Закон про податки та збори (Федеральний податковий кодекс Німеччини)

APMA – *Advance Pricing and Mutual Agreement Program* – Програма попередніх угод про ціноутворення та взаємного узгодження (IRS, США)

APA – *Advance Pricing Agreement* – попередня угода про ціноутворення

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting* – План дій ОЕСР проти розмивання податкової бази та виведення прибутку

BFH – *Bundesfinanzhof* – Федеральний фінансовий суд Німеччини

CGI – *Code général des impôts* – Загальний податковий кодекс Франції

COVID-19 – *Coronavirus Disease 2019* – коронавірусна хвороба 2019 року

CRS – *Common Reporting Standard* – Загальний стандарт звітності

DAC – *Directive on Administrative Cooperation* – Директива ЄС про адміністративне співробітництво

DTT – *Double Tax Treaty* – конвенція про уникнення подвійного оподаткування

EPRS – *European Parliamentary Research Service* – Дослідницька служба Європейського парламенту

EU – *European Union* – Європейський Союз

FEIE – *Foreign Earned Income Exclusion* – податковий режим виключення іноземного трудового доходу (США) із податкової бази платника податків

FIG – *Foreign Income and Gains* – іноземні доходи та прибутки (Велика Британія)

FTT – *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* – Податковий трибунал першої інстанції (Велика Британія)

GAAR – *general anti-avoidance rule* – загальне правило протидії ухиленню від оподаткування.

HMRC – *His Majesty's Revenue and Customs* – Управління з доходів і митниці Великої Британії

IRS – *Internal Revenue Service* – Служба внутрішніх доходів США

IHT – *Inheritance Tax* – податок на спадщину (Велика Британія)

MAP – *Mutual Agreement Procedure* – процедура взаємного узгодження

MLI – *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS* – Багатостороння конвенція для виконання заходів, пов'язаних із податковими договорами

OECD – *Organisation for Economic Co-operation and Development* – Організація економічного співробітництва та розвитку

SPT – *Substantial Presence Test* – тест суттєвої присутності (США)

SRT – *Statutory Residence Test* – законодавчий тест резидентства (Велика Британія)

TUIR – *Testo Unico delle Imposte sui Redditi* – Зведений Закон про податок на доходи (Податковий кодекс Італії)

UK – *United Kingdom* – Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії

UKSC – *United Kingdom Supreme Court* – Верховний суд Сполученого Королівства

UN – *United Nations* – Організація Об'єднаних Націй

UNHCR – *United Nations High Commissioner for Refugees* – Верховний комісар ООН у справах біженців

UNISON – справа *R (UNISON) v Lord Chancellor* – справа про профспілку UNISON проти Лорда-канцлера

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Податкове резидентство фізичних осіб є одним із базових інститутів міжнародного податкового права, через який визначаються межі податкової юрисдикції держави та підстави для покладення на неї необмеженого податкового обов'язку. Тривалий час цей інститут розвивався в умовах відносної стабільності життєвих і економічних зв'язків особи з певною державою, коли фізична присутність, постійне місце проживання чи центр життєвих інтересів вважалися достатньо надійними критеріями для віднесення особи до відповідного податкового правопорядку. Однак сучасний розвиток міжнародних податкових відносин засвідчує, що така модель дедалі частіше не відображає реального змісту податкового зв'язку між особою і державою. Зростання глобальної мобільності, поширення дистанційної праці, поява цифрових кочівників, використання інвестиційних віз і суміжних режимів проживання, а також ускладнення транскордонних моделей праці та особистого життя істотно змінюють фактичні передумови визначення податкового резидентства. За таких умов податкове резидентство є не лише засобом розмежування податкової юрисдикції між державами, а й правовим інститутом, через який визначаються підстави та межі легітимної фіскальної претензії держави щодо фізичної особи.

Особливої актуальності ця проблематика набула під впливом масштабних кризових явищ і вимушеної мобільності. Пандемія COVID-19 показала, що тривале перебування особи в іншій державі, зміна місця виконання роботи та обмеження свободи пересування можуть істотно впливати на резидентський статус без реальної зміни сталих соціально-економічних зв'язків. Ще більш виразно обмеженість традиційних критеріїв резидентства виявилася внаслідок повномасштабної війни російської федерації проти України. За даними Євростату, станом на 31 січня 2026 року в державах Європейського Союзу під тимчасовим захистом перебували 4,38 млн осіб, які залишили Україну, а за даними UNHCR у лютому 2026 року за межами України

перебували близько 5,9 млн українських біженців, із них близько 5,3 млн - у Європі. Такі масштаби вимушеного переміщення ставлять принципове питання про те, чи може сама лише тривалість перебування особи в іншій державі за обставин війни, небезпеки чи іншої надзвичайної ситуації автоматично вважатися достатньою підставою для набуття повного податкового резидентства [163, 272].

Викладене свідчить про те, що податкове резидентство є не лише інструментом розмежування фіскальних юрисдикцій, а й самостійною теоретико-правовою проблемою. Визначення резидентського статусу має оцінюватися не лише з погляду формальної відповідності законодавчим критеріям, а й крізь призму елементів верховенства права, зокрема правової визначеності, законності, пропорційності, рівності, обмеження дискреційних повноважень, доступу до правосуддя, а також права людини на податки. Саме тому у дисертації податкове резидентство осмислюється як правовий інститут, легітимність якого залежить від наявності достатнього, реального та змістовно виправданого податкового зв'язку між особою і державою. Такий підхід дає змогу перейти від формального констатування резидентського статусу до оцінки обґрунтованості повного резидентського режиму, що особливо важливо у випадках цифрової мобільності, інвестиційно зумовленого проживання та форс-мажорних обставин.

Теоретичну основу дисертаційного дослідження становлять праці вітчизняних та іноземних учених, які доцільно згрупувати за кількома взаємопов'язаними напрямками. Перший напрям утворюють дослідження, присвячені верховенству права та його складникам. Дослідженню цієї проблематики присвячені праці як вітчизняних, так і зарубіжних учених. Серед вітчизняних науковців вагомий внесок у розвиток теорії верховенства права зробили О. І. Баїк, В.М. Венгер, С. П. Головатий, А. П. Заєць, Є.О. Зверєв, Ю.Б. Ключковський, М. І. Козюбра, О. Г. Крижова, Б. В. Малишев, Ю. І. Матвєєва, С. В. Погребняк, П. М. Рабінович, С. В. Шевчук, О. В. Цельєв. Серед іноземних дослідників концепція верховенства права досліджувалася Т. Бінгемом, В.

Блекстоуном, В. Госсетом, Дж. Гаррінгтоном, Ф. Джейкобсом, А.-Б. Кайзер, С. Калабрезі, Г. Лоусоном, К. Маклвейном, С. Мартіні, Дж. Разом та А. Дайсі.

Другий напрям охоплює наукові підходи до природи податку, податкового обов'язку, права людини на податки, взаємності у податкових відносинах та легітимності фіскальної претензії держави. Проблематиці права людини на податки та його теоретичних підстав присвячені праці таких дослідників, як І. І. Бабін, Р. О. Гаврилюк, М. П. Кучерявенко, П. С. Пацурківський – серед вітчизняних науковців, а також Р. Алексі, М. Вебер, Р. Гібурґ, Г. Грібнау, М. Капелетті, А. Маслоу, Д. Моріс, Дж. Ролз – серед зарубіжних, які розглядають податок як соціально зумовлене правове явище, що не вичерпується його примусовою природою. Третій напрям становлять дослідження, присвячені податковому резидентству фізичних осіб, міжнародній податковій юрисдикції, критеріям податкового резидентства (*tax residence*), подвійного резидентства (*dual residence*), правилам вирішення конфлікту резидентства (*tie-breaker rules*), а також співвідношенню внутрішньодержавного та міжнародно-договірного регулювання. Серед вітчизняних дослідників питання критеріїв податкового резидентства фізичних осіб та їх застосування розглядали І.І. Бабін, В. Богатир, А. О. Буравська, Г. О. Петренко, Н.Ю. Пришва, Т. Р. Яроцька, Я. Ярош та інші. Серед зарубіжних авторів використано підходи В. Геллерстайна, М. Діркіса, Дж. Ейвері Джонс, Н. М. Ідріса, Дж. Лі, Г. Маїсто, А. Ніколакакіса, Ж. Сасвіль, К. Вогеля та інших науковців, які досліджували питання міжнародної податкової юрисдикції, подвійного резидентства та правил вирішення конфлікту резидентства. Четвертий напрям пов'язаний із сучасними викликами податковому резидентству, зокрема цифровою мобільністю, дистанційною працею, інвестиційними візами, тимчасовим захистом та вимушеним переміщенням осіб. Серед зарубіжних авторів, які досліджували ці питання, слід відзначити праці К. Хупера і М. Бентона, Д. Флорескю та співавторів, а також аналітичні матеріали ОЕСР і Дослідної служби Європейського парламенту щодо податкового статусу українських біженців. Серед вітчизняних дослідників окремі аспекти цієї проблематики розглядала Т. Р. Яроцька.

Порівняльно-правову основу дослідження становить аналіз законодавства та практики України, окремих держав Європейського Союзу, Великої Британії та Сполучених Штатів Америки. Вибір цих юрисдикцій зумовлений наявністю різних моделей податкового резидентства, відмінних підходів до співвідношення внутрішньодержавного та міжнародно-договірного регулювання, а також різних правових механізмів урахування цифрової, інвестиційної та вимушеної мобільності фізичних осіб. Це створило підстави для зіставлення критеріїв податкового резидентства, порядку його встановлення, способів розв'язання конфліктів резидентства та механізмів захисту прав платника податків у різних правових системах.

Наукова доцільність вибору теми зумовлена також станом її розроблення у вітчизняній юридичній науці. Попри значення податкового резидентства для міжнародного оподаткування, в українській доктрині воно переважно аналізувалося або у вузькому нормативно-технічному аспекті, або в контексті усунення подвійного оподаткування. Водночас недостатньо опрацьованими залишаються питання його осмислення як багаторівневого правового інституту, що має оцінюватися крізь призму верховенства права, права людини на податки та реального характеру фіскального зв'язку між особою і державою. Ще менш дослідженими є проблеми податкового резидентства у зв'язку з цифровою мобільністю, дистанційною працею, інвестиційно зумовленим проживанням, а також вимушеним переміщенням осіб під впливом війни, пандемії та інших форс-мажорних обставин.

Зміни у правовому регулюванні та доктрині податкового резидентства, попри різноманітність контекстів, у яких вони проявляються, підпорядковані спільній внутрішній логіці: наростаючій невідповідності між формальним застосуванням резидентських критеріїв і вимогами верховенства права, що і становить предмет цього дослідження. Найбільш виразно ця логіка розкривається саме на прикладі фізичних осіб, оскільки саме вони є основними носіями тих форм мобільності, що загострюють розрив між формальним резидентським статусом і реальним характером податкового зв'язку з державою.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з визначенням податкового резидентства фізичних осіб, реалізацією режиму необмеженого податкового обов'язку та захистом прав платників податків у відповідних правовідносинах.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є теоретико-правові підходи до визначення підстав і меж податкового резидентства фізичних осіб, правові норми та доктринальні концепції, що регулюють застосування критеріїв резидентства, а також принципи верховенства права і права людини на податки як стандарти оцінювання легітимності відповідного правового регулювання.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є комплексне теоретико-правове дослідження концепції податкового резидентства фізичних осіб крізь призму верховенства права та права людини на податки, а також обґрунтування підстав і меж легітимного покладення на особу режиму необмеженого податкового обов'язку в умовах глобальної, цифрової та вимушеної мобільності.

Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання дослідження:

- з'ясувати розуміння поняття верховенства права у вітчизняних та зарубіжних правових дослідженнях;
- визначити складові верховенства права та розкрити їх значення для регулювання податкових відносин;
- дослідити генезу податку як фундаментального правового явища, розкрити зміст права людини на податки як матеріальної основи легітимації оподаткування та обґрунтувати синтез верховенства права і права людини на податки як єдину методологічну систему для оцінювання правового регулювання оподаткування та податкового резидентства;
- розкрити поняття, функції та правову природу податкового резидентства фізичних осіб як правового статусу, через який визначаються персональний зв'язок особи з податковою юрисдикцією держави та підстави для застосування режиму необмеженого податкового обов'язку;

- здійснити порівняльно-правовий аналіз сучасних підходів до визначення податкового резидентства фізичних осіб у праві України, окремих держав Європейського Союзу, Великої Британії та Сполучених Штатів Америки;

- дослідити особливості адміністрування податкового резидентства та процесуальні засоби захисту фізичних осіб у спорах щодо його визначення, зокрема у частині доказування, передбачуваності адміністративних рішень, процедурних гарантій і судового контролю;

- здійснити аналіз концепції податкового резидентства фізичних осіб з метою узгодження її із складниками верховенства права та права людини на податки в умовах сучасних глобалізаційних процесів;

- виявити, у яких аспектах сучасні підходи до визначення податкового резидентства втрачають узгодженість із вимогами правової визначеності та справедливості в умовах цифрової мобільності та дистанційної зайнятості;

- проаналізувати відповідність режимів інвестиційного резидентства і громадянства принципам рівності, недискримінації та змістовної обґрунтованості фіскального зв'язку особи з державою;

- дослідити правові наслідки форс-мажорних обставин, зокрема вимушеного переміщення, для визначення податкового резидентства та сформулювати теоретико-правові пропозиції щодо реконструкції відповідних підходів у національному та міжнародному праві.

Методологія дослідження. Методологія дисертаційного дослідження обумовлена метою та предметом дослідження та базується на сучасному філософському світоглядному підході, з використанням наступних елементів: онтологічного, антропологічного, герменевтичного, аксіологічного.

Онтологічний підхід використано для дослідження правової природи податкового резидентства, його функціонального призначення в системі міжнародного оподаткування, а також для з'ясування місця цього інституту у структурі взаємодії між державою, платником податків і податковою юрисдикцією. Саме на цій основі

проаналізовано норми національного та міжнародного права, які регулюють встановлення резидентського статусу фізичних осіб, а також виявлено їхній зв'язок із базовими характеристиками податкового обов'язку та розподілом фіскальної компетенції між державами.

Герменевтичний підхід дав змогу застосувати різні способи юридичного тлумачення до податкових норм, міжнародних договорів, судової практики, доктринальних джерел і матеріалів податкового адміністрування. Його використання забезпечило поглиблене розуміння змісту критеріїв податкового резидентства, особливостей їх функціонування в різних правопорядках та причин виникнення правової невизначеності у транскордонних ситуаціях. Саме завдяки цьому стало можливим не лише описати чинні нормативні конструкції, а й виявити їхню внутрішню напругу в умовах цифрової, інвестиційної та вимушеної мобільності.

Антропологічний вимір застосовано для оцінювання інституту податкового резидентства крізь призму прав людини та взаємовідносин між особою і державою. Його значення полягає в тому, що він дозволяє перевірити, чи не створює механічне застосування формальних тестів резидентства непропорційного втручання у майнову сферу особи, чи відповідає воно вимогам справедливості, правової визначеності, недискримінації та належного юридичного захисту.

Аксіологічний вимір використано для оцінювання податкового резидентства крізь призму правових цінностей, що становлять зміст верховенства права та права людини на податки, зокрема справедливості, правової визначеності, пропорційності, рівності, недискримінації та належної правової процедури. Його застосування дало змогу дослідити, чи відповідає визначення податкового резидентства та покладення на особу резидентських податкових наслідків ціннісним орієнтирам сучасного правопорядку.

Для реалізації поставленої мети також використано систему загальнонаукових і спеціально-юридичних методів. Метод аналізу застосовано при дослідженні нормативних моделей визначення податкового резидентства, процедур його адміністрування та доктринальних підходів до тлумачення відповідних правових

категорій. Метод синтезу дав змогу поєднати окремі елементи досліджуваного інституту в цілісну теоретичну конструкцію та сформулювати узагальнені висновки щодо напрямів його трансформації.

Системний метод використано для встановлення взаємозв'язків між нормами податкового права, міжнародними податковими конвенціями, механізмами судового захисту та принципами верховенства права. Діалектичний метод дав можливість простежити розвиток концепції податкового резидентства в динаміці, з урахуванням змін соціально-економічного середовища, форм мобільності фізичних осіб та еволюції підходів до податкової юрисдикції. Порівняльно-правовий метод став основним інструментом зіставлення підходів України, держав Європейського Союзу, Великої Британії та США до визначення резидентства, процедурних гарантій та способів розв'язання конфліктів юрисдикцій. Формально-юридичний метод використано для аналізу нормативного змісту відповідних правових приписів, юридичних конструкцій і процедурних механізмів. Статистичний метод застосовано в тій частині дослідження, де було необхідно показати масштаб і значення сучасної мобільності, зокрема вимушеного переміщення українських біженців, для податково-правової проблематики. Метод юридичного моделювання використано при формулюванні теоретико-правових пропозицій щодо реконструкції концепції податкового резидентства та вдосконалення законодавчого регулювання.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших комплексних порівняльно-правових досліджень тенденції розвитку концепції податкового резидентства фізичних осіб у контексті верховенства права, права людини на податки та сучасної глобальної мобільності. У роботі запропоновано ціннісно-правовий підхід до оцінювання податкового резидентства через змістовність фіскально-правового зв'язку між особою і державою, окреслено прояви формального застосування критеріїв резидентства та виявлено ключові джерела правової невизначеності, нерівності, несправедливості у випадках цифрової мобільності, інвестиційних режимів і форс-мажорних обставин. На цій основі сформульовано

підходи до вдосконалення теоретико-правового розуміння та законодавчого регулювання податкового резидентства.

Уперше:

– запропоновано комплексну теоретико-правову парадигму податкового резидентства фізичних осіб на основі системного поєднання принципів верховенства права (правової визначеності, законності, пропорційності, рівності, обмеження дискреційних повноважень, доступу до правосуддя) та прав людини, зокрема права людини на податки, що дає підстави розкрити податкове резидентство фізичних осіб як правовий механізм, легітимність якого залежить від достатнього податкового зв'язку між людиною і державою, а також між людиною і суспільством, незалежно від формального існування чи застосування усталених критеріїв резидентства відповідних податкових юрисдикцій;

– сформовано концепцію взаємної фіскальної приналежності як теоретико-правовий стандарт обґрунтування легітимності повного оподаткування за принципом податкового резидентства, у межах якого резидентство розглядається не лише як формальна юридична підстава для застосування необмеженого податкового обов'язку, а як правова форма визнання достатнього та змістовно виправданого податкового зв'язку між особою і державою;

– проведено порівняльно-правову характеристику сучасних підходів до визначення податкового резидентства у трьох формах (моделях) транскордонної мобільності фізичних осіб: мобільність цифрових кочівників, інвестиційні візи та суміжні статуси, а також форс-мажорні обставини; обґрунтовано, що саме в цих контекстах найбільш виразно виявляється невідповідність формального застосування критеріїв податкового резидентства вимогам правової визначеності, передбачуваності, справедливості, пропорційності, недискримінації та ефективного юридичного захисту;

– запропоновано правову категорію «вимушеного податкового резидентства» для ситуацій, коли особа набуває ознак податкового резидента внаслідок обставин непереборної сили, зокрема війни, пандемії чи інших надзвичайних подій, без наміру

сформувати стійкий правовий або економічний зв'язок із відповідною юрисдикцією; доведено, що в таких випадках автоматичне поширення повного обсягу резидентських наслідків може суперечити вимогам справедливості, пропорційності та правової визначеності;

– обґрунтовано необхідність не тільки національного, а й міжнародно-договірного врегулювання вимушеного податкового резидентства, зокрема шляхом включення спеціального положення про резидентство за форс-мажорних обставин у механізми міжнародної координації податкових наслідків масового переміщення осіб.

Удосконалено:

– підходи до розуміння податкового резидентства як багаторівневої правової категорії, що поєднує внутрішньодержавні критерії, міжнародно-договірні механізми координації, колізійні правила та стандарти захисту прав фізичної особи;

– наукові уявлення про співвідношення податкового резидентства, необмеженого податкового обов'язку, податкової юрисдикції та механізмів усунення подвійного оподаткування, з урахуванням сучасних форм транскордонної мобільності фізичних осіб;

– підходи до правового осмислення впливу цифрової мобільності, інвестиційних режимів та форс-мажорних обставин на зміст і застосування класичних критеріїв податкового резидентства;

– підходи до оцінювання процедурних гарантій у спорах щодо визначення податкового резидентства, зокрема в частині доказування, обґрунтованості рішень податкових органів, передбачуваності адміністративної практики та ефективності судового захисту.

Набули подальшого розвитку:

– доктринальні підходи до осмислення впливу глобалізаційних процесів на податкове резидентство фізичних осіб, зокрема в частині поглиблення розуміння розриву між формально встановленим резидентським статусом і фактичним змістом податкового зв'язку особи з державою;

– наукові підходи до класифікації сучасних форм мобільності фізичних осіб для цілей міжнародного оподаткування, зокрема цифрової мобільності, дистанційної праці, інвестиційно зумовленого переміщення та вимушеної мобільності, а також до оцінювання їх впливу на підстави й наслідки податкового резидентства;

– теоретичні положення щодо врахування нетипових і кризових форм (моделей) мобільності при визначенні податкового резидентства, включно з підходами до правової оцінки ситуацій, у яких тимчасове або вимушене перебування особи в юрисдикції не супроводжується формуванням достатнього податкового зв'язку з державою;

– науково-практичні підходи до адаптації національного законодавства України та податково-договірних механізмів до нових форм (моделей) мобільності фізичних осіб у міжнародному оподаткуванні, з урахуванням потреби узгодження фіскальних інтересів держави з вимогами верховенства права та захисту прав платника податків.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертація виконана на кафедрі загальнотеоретичного правознавства та публічного права Національного університету «Києво-Могилянська академія» в рамках теми науководослідних робіт «Верховенство права і соціальна держава: суперечності та шляхи їх подолання в Україні», реєстраційний номер в УкрІНТЕІ: 0123U100289 (01.2023 – 12.2027).

Практичне значення отриманих результатів:

– *для нормотворення* – як теоретико-правова основа для вдосконалення національних критеріїв податкового резидентства та їх узгодження з фундаментальними принципами права, зокрема шляхом переорієнтації з виключно формального поділу на резидентів і нерезидентів на співмірність правових наслідків реальному податковому зв'язку особи з державою;

– *для нормозастосування і податкового адміністрування* – через використання концепції взаємної фіскальної приналежності та розробленого на її основі практичного чек-листа оцінки податкового резидентства фізичних осіб, що може застосовуватися

ДПС України під час податкових перевірок, підготовки індивідуальних податкових консультацій, розгляду заяв платників, оцінки документів щодо резидентського статусу та формування позиції у спорах про подвійне резидентство;

– *для судової практики* – як підхід до перевірки обґрунтованості фіскальної претензії держави з огляду на достатність податкового зв'язку між особою і державою, а також до оцінювання розбіжності між формально встановленим резидентським статусом і змістовною достатністю підстав для застосування його наслідків;

– *для міжнародної координації* – як підґрунтя для вироблення узгоджених механізмів реагування на масове переміщення осіб та інші форс-мажорні обставини, зокрема шляхом розроблення модельного положення або застереження в межах Багатостороннього інструменту ОЕСР щодо визначення податкового резидентства в умовах надзвичайних обставин.

– *для використання у навчальному процесі* – при підготовці навчально-методичної літератури з навчальних дисциплін «Теорія права», «Фінансове право», «Податкове право», «Права людини та їх захист», «Міжнародне податкове право», «Міжнародне право захисту прав людини».

Апробація матеріалів дисертації. Апробацію результатів дисертаційного дослідження здійснено в межах наукового обговорення на засіданнях кафедри загальнотеоретичного правознавства та публічного права Національного університету «Києво-Могилянська академія». Положення та окремі висновки роботи також були представлені на Міжнародній науковій інтернет-конференції (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 13–14 лютого 2025 р.), Науково-практичному аспірантському семінарі в Національному університеті «Києво-Могилянська академія» (26 квітня 2024 року, м. Київ), Науково-практичному аспірантському семінарі в Національному університеті «Києво-Могилянська академія» (30 травня 2025 року, м. Київ), на конференції «Загальнотеоретичне правознавство: перспективи розвитку: матеріали науково-практичної конференції, присвяченої пам'яті професора Миколи Козюбри» (м. Київ, Національний університет «Києво-Могилянська академія», 10 грудня 2025 р.), на Сто

шостих економіко-правових дискусіях. Серія: Соціальні та гуманітарні науки (м. Львів, Україна, м. Ополе, Польща, 26-27 березня 2026 р.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із анотації, вступу, трьох розділів, висновків і списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 313 сторінок, з них основний текст – 228 сторінок, список використаних джерел – 34 сторінка, додатки – 28 сторінки.

РОЗДІЛ 1.

ВИМОГИ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА ЯК ОСНОВА ДЛЯ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

1.1. Розуміння поняття верховенства права у вітчизняній та зарубіжній літературі

Витоки поняття «верховенство права» нерозривно пов'язані з формуванням англосаксонської правової системи. Ще в 1656 році британський мислитель і політичний діяч Дж. Гаррінгтон запропонував перше тлумачення цього феномену, розуміючи його як владу законів замість влади людей. Пізніше його співвітчизник К. Маклвейн розвинув цю ідею, підкресливши, що верховенство права означає підпорядкування держави нормам права, що виключає можливість свавільного управління та гарантує рівність перед законом. Такі ж погляди, ще у XVIII столітті, відстоював і В. Блекстоун, доктрина верховенства права якого, базувалася на концепції «верховенства розуму» [53, ст. 655].

Вивчаючи досвід згаданих науковців минулого, та спостерігаючи еволюційні процеси розвитку правових систем різних держав, більш сучасні іноземні теоретики права відстоювали думку про те, що сама сутність верховенства права вимагає превалювання закону над владою держави [249, ст. 3]. В такому випадку влада держави та її інституцій повинна бути обмежена заздалегідь встановленими правилами, а закони мають бути абстрактними, безособовими, універсальними у застосуванні та однаково забезпеченими [261, ст. 6, 8-9]. У вже класичних та основоположних висновках А. Дайсі було зазначено, що жодна особа не може стояти вище над законом, кожна людина, незалежно від статусу та місця в суспільстві, повинна дотримуватися законів, які застосовують суди у всіх визначених випадках [107, ст. 4]. Такий підхід бере свій початок від британської правової традиції та проголошує рівноправність перед законом

і має на меті підпорядковувати будь-яку свавільну владу встановленим правовим рамкам [107, ст. 3-4].

У цьому контексті важливо зазначити, що фундаментальна сутність концепції верховенства права зберігається і в сучасних умовах, однак її зміст не є статичним. Він розкривається через систему взаємопов'язаних базових елементів, еволюціонує разом із появою нових суспільних і технологічних викликів та може по-різному конкретизуватися в межах окремих правових традицій і правових систем. [145, п. 5-6].

Суттєвий внесок у доктринальне осмислення внутрішніх вимог до якості правової системи, що лежать в основі верховенства права, належить американському правовому філософові Л. Фуллеру, погляди якого викладено у монографії «Мораль права». Вихідним методологічним розмежуванням у його концепції є протиставлення «моралі обов'язку» та «моралі прагнення». «Мораль прагнення» означає мораль досконалості, орієнтовану на найповнішу реалізацію людських здібностей. Вона оцінює людину не крізь призму порушення обов'язку чи провини, а з погляду нереалізованого потенціалу, тобто невідповідності певному ідеалу належного розвитку [174, ст. 5]. Натомість «мораль обов'язку» встановлює мінімальні правила поведінки, без яких неможливе впорядковане суспільне життя. Вона не передбачає схвалення за саме виконання обов'язку, але пов'язує його порушення із осудом і відповідальністю [174, ст. 5-6]. Саме на рівні «моралі обов'язку» Л. Фуллер розміщує те, що він іменує «внутрішньою мораллю права», що включає систему вимог, недотримання яких перетворює правовий порядок на щось, що вже не може правомірно іменуватися правом [174, ст. 38-41].

Центральним елементом концепції Л. Фуллера є вісім вимог внутрішньої моральності права, кожна з яких визначає мінімальні умови існування правового порядку. Порушення будь-якої з цих вимог Л. Фуллер розглядає як окремий шлях до руйнування правотворення, оскільки право втрачає здатність бути зрозумілим, передбачуваним і придатним для практичного керування поведінкою людей. Ці вимоги такі: (1) право має складатися із загальних правил поведінки – замість вирішення кожної справи на засадах *ad hoc*; (2) правила мають бути оприлюднені або принаймні доведені

до відома тих, на кого вони поширюються; (3) неприпустимим є зворотне застосування права, якщо воно підриває довіру до норм, розрахованих на майбутнє регулювання, і ставить їхню дію під загрозу ретроспективного перегляду; (4) правила мають бути зрозумілими; (5) правила не мають суперечити одне одному; (6) правила не мають вимагати неможливого від їх адресатів; (7) правила мають бути достатньо стабільними в часі, щоб особи могли орієнтуватися на них під час планування своєї поведінки; (8) має забезпечуватися відповідність між проголошеним змістом правил і їх фактичним застосуванням посадовими особами [174, ст. 38-39].

Принципово важливим для цілей цього дослідження є те, що Л. Фуллер розглядає «внутрішню мораль права» як підґрунтя відносин взаємності між правовою системою та її адресатами [174, ст. 38-40, 209-210]. На його думку, держава в особі законодавця фактично звертається до громадянина з такою настановою: *«Ось правила, яких ми від тебе очікуємо; якщо ти їх дотримуватимешся, ми гарантуємо, що саме ці правила і будуть застосовані до твоєї поведінки»* [174, ст. 39-40]. Якщо ж цей зв'язок взаємності остаточно розривається з боку держави, наприклад, коли закони засекречені, постійно змінюються або фактично не виконуються тими, хто покликаний їх застосовувати, тоді зникає будь-яке раціональне підґрунтя для обов'язку громадянина підкорятися праву [174, ст. 39-40].

Значення концепції Л. Фуллера для розуміння верховенства права полягає і в тому, що вона дозволяє провести розмежування між двома різними рівнями правової критики. «Внутрішня мораль права» є, передусім, вимогою до форми і процедури, оскільки фактично вона оцінює якість нормативного регулювання незалежно від його змісту. Водночас Л. Фуллер заперечував уявлення про ціннісну нейтральність правової форми. На його думку, між формою права та його можливим змістом існує природний зв'язок, оскільки правова система, яка послідовно відповідає вимогам загальності, ясності, стабільності та відповідності між проголошеними правилами і їх застосуванням, є несумісною з певними формами несправедливості [174, ст. 153-162].

Принципово інший за спрямуванням, але методологічно споріднений підхід до верховенства права розробив британсько-американський правовий філософ Дж. Раз. На відміну від Л. Фуллера, який розглядав вимоги до якості права як умову його існування, Раз виходить з іншої передумови: верховенство права є однією з багатьох чеснот, якими може володіти правова система, і воно не тотожне ні демократії, ні справедливості, ні рівності, ні повазі до прав людини [250, ст. 211]. Саме цим зумовлена його переважно формальна концепція, в якій «верховенство права» означає, що право має бути здатним слугувати орієнтиром поведінки своїх адресатів [250, ст. 214]. Це фактично є базовою ідеєю, з якої виводяться всі конкретні принципи доктрини, зокрема щоб право могло керувати поведінкою людей, вони мають мати можливість дізнатися, яким воно є, і діяти відповідно до нього [250, ст. 214].

Із цієї базової ідеї Раз виводить вісім принципів верховенства права, які поділяє на дві групи [250, ст. 218-219]. Перша група стосується вимог до змісту та форми самого права: усі закони мають бути орієнтованими на майбутнє, відкритими і зрозумілими, у свою чергу ретроактивний закон не може слугувати орієнтиром, оскільки він не існував у момент, коли суб'єкт мав діяти; закони мають бути відносно стабільними, адже нестабільне право унеможлиблює довгострокове планування, а знання права матиме значення лише тоді, коли особа може покладатися на його незмінність у майбутньому; індивідуальні правові акти, зокрема акти виконавчих органів, мають ухвалюватися в межах відкритих, стабільних і загальних норм, які визначають підстави та межі відповідних повноважень [250, ст. 214-216]. Друга група принципів стосується не стільки якості правових норм, скільки гарантій їх належного застосування. Незалежність судової влади, дотримання вимог природної справедливості, судовий контроль за актами публічної влади, доступність судів і заборона свавільного використання дискреційних повноважень мають спільне призначення: забезпечити, щоб право не залишалося формальним текстом і не підмінялося адміністративною доцільністю чи неконтрольованим розсудом [250, ст. 216-218].

Варто звернути увагу, що Дж. Раз послідовно відмежовує верховенство права від змістовних ідеалів справедливості, рівності та прав людини [250, ст. 211]. Він прямо допускає, що правова система може відповідати вимогам верховенства права і водночас залишатися глибоко несправедливою, зокрема такою, що ґрунтується на запереченні прав людини, расовій сегрегації, статевій нерівності чи релігійному переслідуванні [250, ст. 220-221]. Звідси випливає ключова формалістична теза Раза, що верховенство права є не критерієм моральної правильності правового змісту, а специфічною чеснотою права як інструменту, тобто його здатністю ефективно скеровувати поведінку через правила та суди [250, ст. 225-226]. У цьому сенсі Раз порівнює верховенство права з гостротою ножа: як гострота є властивістю ножа незалежно від мети його використання, так і відповідність верховенству права є внутрішньою, але морально нейтральною цінністю правової системи [250, ст. 225-226].

Отже, у концепції Дж. Раза верховенство права постає передусім як формальна чеснота правової системи. Воно вимагає, щоб право могло реально спрямовувати поведінку особи через зрозумілі, стабільні та належно застосовувані правила. Водночас ця концепція свідомо не охоплює питання моральної справедливості змісту права. Саме тому вона є важливою для розуміння формального виміру верховенства права, але водночас виявляє свою обмеженість у межах людиноцентричного правопорядку, заснованого на правах людини.

Принципово важливий методологічний внесок у дискусію про природу верховенства права здійснив американський правовий теоретик Б. Таманага. Вихідним спостереженням автора є те, що верховенство права є єдиним у всій історії політичним ідеалом, що здобув загальне глобальне схвалення, по суті його проголошують урядовці ліберальних і неліберальних держав, розвинутих і тих, що розвиваються, Захід і Схід [267, ст. 2-3]. Водночас жоден із тих, хто декларує відданість цьому ідеалу, зокрема політичні лідери, журналісти чи навіть значна частина правників, не завжди здатен чітко пояснити його зміст [267, ст. 3-4]. Це породжує те, що Б. Таманага характеризує як істотне розходження у розумінні верховенства права, оскільки для одних підходів

воно передбачає захист індивідуальних прав, для інших воно обмежується формальними вимогами загальності, чіткості та рівного застосування норм, а в ширших інтерпретаціях охоплює також соціальні, економічні й культурні передумови людської гідності [267, ст. 3].

Зважаючи на такий контекст центральним аналітичним результатом монографії є систематична класифікація теоретичних концепцій верховенства права, яку Таманага будує на двох осях [267, ст. 91]. За першою віссю всі концепції поділяються на формальні (*formal*) та субстантивні (*substantive*) [267, ст. 91-92]. Формальні концепції верховенства права оцінюють передусім спосіб ухвалення та форму правових норм: чи прийняті вони належним суб'єктом, чи є достатньо ясними для спрямування поведінки та чи діють на майбутнє. Водночас такі концепції здебільшого утримуються від оцінки змісту норм, якщо правило відповідає формальним вимогам, воно вважається належним незалежно від того, чи є справедливим за своєю суттю. Натомість субстантивні концепції виходять за межі формальних критеріїв і висувають вимоги до змісту права, зокрема його відповідності справедливості, правам людини або моральним принципам [267, ст. 91-92].

Поза цією класифікацією Б. Таманага виокремлює три наскрізні теми традиції верховенства права: обмеження державної влади правом [267, ст. 114-115], формальну законність і зв'язок верховенства права з правами людини та людською гідністю [267, ст. 139-140]. Водночас Таманага застерігає, що жодна з цих тем сама по собі не визначає змісту права, адже ані демократія, ані індивідуальні права, ані справедливість не є необхідно закладеними в абстрактне розуміння верховенства права [267, ст. 140-141].

Відповідаючи на питання, чи є верховенство права універсальним людським благом, Таманага підтримує ствердну відповідь лише щодо першої теми щодо обмеження державної влади правом [267, ст. 137-138]. Він зазначає, що верховенство права як ефективне стримування влади і захист громадянина від всеохопних претензій влади є безумовним людським благом [267, ст. 137-138]. Цей висновок пояснюється тим, що сучасна держава не є простим уособленням суспільної спільноти. Вона

становить інституціоналізований апарат концентрованої влади, від якого громадяни можуть очікувати захисту й організації спільного життя, але водночас мають підстави вимагати його правового обмеження [267, ст. 138]. Саме тому обмеження урядової влади правом, на відміну від ширших змістовних версій верховенства права, має універсальне значення, тоді як надмірна невизначеність цього поняття створює ризик його перетворення на порожню формулу, яку можуть безкарно проголошувати навіть зловмисні уряди [267, ст. 114, 137-138].

Продовженням такого підходу є наукові спроби систематизувати елементи верховенства права у вигляді взаємопов'язаних критеріїв, придатних для оцінювання реального правопорядку. У цьому зв'язку варто згадати думки видатного британського судді Т. Бінгем [109]. Відправною точкою є спостереження про принципову невизначеність самого поняття. Незважаючи на закріплення верховенства права у розділі 1 британського Закону про конституційну реформу 2005 року як чинного конституційного принципу та в присязі Лорд-канцлера, ані закон, ані судова практика не виробили усталеного визначення його змісту [109, ст. 67-69]. Посилаючись на Дж. Раза, Дж. Фінніса, Дж. Шклар і Б. Таманагу, Т. Бінгем зазначає, що поняття верховенства права зазнало ідеологічного розширення і нерідко використовується як зручна риторична формула для позначення будь-якого бажаного стану правового чи політичного порядку [109, ст. 68]. Власну позицію Т. Бінгем формулює через вимогу загальної підпорядкованості праву. На його думку, усі особи та органи в державі, як публічні, так і приватні, мають бути зобов'язані дотримуватися законів, які публічно проголошені, є доступними та застосовуються судами. Водночас кожен повинен мати право на захист на підставі цих законів. Будь-який відступ від цього стандарту можливий лише за умови належного й чіткого обґрунтування [109, ст. 69].

Для практичної конкретизації цього принципу Т. Бінгем виводить вісім підправил. Узагальнено ці принципи зводяться до кількох ключових вимог. Так, закони мають бути доступними й передбачуваними [109, ст. 68-70]; рішення щодо прав і обов'язків повинні спиратися на право, а не на особисте судження посадової особи [109,

ст. 72]; подібні випадки та спори мають вирішуватися без упереджень, послідовно й однаково [109, ст. 73-74]; влада повинна діяти добросовісно та в межах наданих повноважень [109, ст. 78]; права людини мають бути захищені [109, ст. 75-76]; спори мають вирішуватися без надмірних витрат і затримок у справедливій процедурі [109, ст. 80-81]; держава повинна виконувати свої правові зобов'язання, в тому числі міжнародно-правові [109, ст. 81-82].

Принципово важливо, що концепція Бінгема є субстантивною (змістовною), а не лише формальною. На відміну від вузького підходу, який обмежує верховенство права процедурними аспектами створення та виконання законів, Бінгем включає до нього також захист основних прав людини та зобов'язальний вимір міжнародного права [109, ст. 75-76, 81-82]. Саме ця відмінність між формальним і субстантивним підходами має методологічне значення для цього дослідження. Якщо верховенство права розуміти лише як сукупність вимог до форми правової норми, аналіз обмежується якістю нормативного регулювання. Якщо ж воно охоплює також права людини і справедливість, оцінка правомірності має поширюватися не лише на текст норми, а й на її зміст та наслідки застосування [109, ст. 69-70, 75-76]. Завершуючи своє дослідження, Т. Бінгем характеризує верховенство права як підґрунтя мовчазного, але фундаментального договору між індивідом і державою, за яким особа погоджується з обмеженнями своєї свободи та владою закону, тоді як держава зобов'язується діяти лише в межах того, що їй дозволено законом [109, ст. 84-85].

На прикладі думок згаданих науковців, вбачаємо, що розмежування формального і змістовного підходів має практичне значення. Формальний підхід дає критерії передбачуваності та процедурної дисципліни, без яких право не може бути орієнтиром поведінки. Змістовний підхід додає вимогу, щоб закон і його застосування не руйнували базові права людини. Саме ця дискусія пояснює, чому в сучасних європейських і міжнародних документах верховенство права майже завжди описують як поєднання вимог до законності, судового контролю та гарантій прав людини.

Європейський підхід демонструє прагнення перевести дискусію з рівня теорії на рівень чітко сформульованих критеріїв. У праві ЄС верховенство права закріплене як базова цінність і конкретизується через набір орієнтирів, серед яких законність і підзвітне законотворення, правова визначеність, заборона довільних рішень виконавчої влади, незалежні суди та ефективний судовий контроль, а також рівність перед законом [147, ст. 4]. Венеційська комісія Ради Європи (Європейська комісія з питань демократії через право) також опублікувала вичерпний *Перелік критеріїв верховенства права*, в якому визначила такі ключові компоненти як: законність, включаючи чітку, ієрархічну та доступну правову базу; правова визначеність, що передбачає чіткість, стабільність та передбачуваність правових норм; запобігання зловживанню владою; рівність перед законом та недискримінація; доступ до правосуддя, що включає в себе незалежну судову владу та справедливі судові процеси, тощо [145; 146]. Такі формулювання Європейської комісії з питань демократії через право збігаються з переліком принципів Т. Бінгема, підкреслюючи, що в різних юрисдикціях існує спільний набір елементів, які зазвичай вважаються необхідними для розуміння концепції верховенства права. Варто зазначити, що повага до основних прав людини, включається в це поняття як в джерелах ЄС, так і в джерелах Ради Європи. Наприклад, Венеційська комісія зазначає, що держава, яка дотримується формальної законності, але не захищає основні права людини, не може вважатися такою, що дійсно дотримується верховенства права [145, ст. 5-6].

Цей підхід узгоджується з позицією С. В. Шевчука, який розглядає принцип верховенства права як складову європейської ідентичності та водночас як стандарт, що не може тлумачитися державою ізольовано від практики ЄСПЛ, Суду ЄС, документів Венеційської комісії та інституцій Європейського Союзу. Для цілей цього дослідження така позиція є важливою, оскільки підтверджує: у сфері оподаткування, зокрема при визначенні податкового резидентства, національний законодавець і правозастосувач не можуть обмежуватися формальною нормою, а мають перевіряти її застосування на

відповідність спільним європейським вимогам правової визначеності, заборони свавілля, пропорційності та ефективного судового захисту[95, ст. 343, 345].

Варто зазначити, що в Україні досі не сформовано повністю усталеного підходу до тлумачення феномену верховенства права. Водночас українська правова доктрина містить низку фундаментальних праць, які мають визначальне значення для його осмислення в юридичній науці.

У вітчизняній правовій науці найбільш розгорнуту і концептуально цілісну доктрину верховенства права розробив видатний український правник М. І. Козюбра. Відправною тезою його концепції є констатація того, що надзвичайна складність і багатогранність поняття верховенства права *«робить безперспективною будь-яку спробу дати якесь універсальне визначення принципу верховенства права, придатне на всі випадки життя»* [57, ст. 273]. Учений наголошував, що поняття верховенства права має комплексний зміст, у якому поєднуються правові, політичні, культурні й етичні виміри, національні та міжнародні аспекти, досягнення правової теорії і практичний юридичний досвід. У цьому понятті також взаємодіють ідеї справедливості, здорового глузду та ціннісного призначення права. Саме ця динамічна природа поняття унеможливорює його зведення до будь-якої статичної юридичної дефініції [57, ст. 273-274]. Такий підхід підтверджується і практикою ЄСПЛ, який, за спостереженням М. І. Козюбри, неодноразово наголошував на ситуативному характері змістовного тлумачення верховенства права. Саме тому суд традиційно уникає його універсального визначення, придатного для всіх без винятку обставин, і розкриває зміст цього принципу через конкретні вимоги відповідної справи [57, ст. 274].

Принципово важливим є висновок М. І. Козюбри щодо умов, за яких верховенство права набуває самостійного змісту. На його думку, воно не може бути зведене до верховенства закону, оскільки право не вичерпується законами та іншими нормативними актами. Самостійне значення верховенства права виявляється саме тоді, коли теоретично і практично розрізняються право і закон, а закон оцінюється не лише за формальною чинністю, а й за відповідністю змістовним вимогам права [57, ст. 276].

Цей висновок є принциповим для розуміння концепції М. І. Козюбри, в якій верховенство права не тотожне верховенству закону. Навіть закон, бездоганний з погляду юридичної техніки, сам по собі не гарантує реалізації верховенства права, якщо його зміст не відповідає вимогам справедливості, прав людини та правового обмеження публічної влади [57, ст. 276]. Мета верховенства права полягає не у формальному підтриманні порядку, встановленого державою через закони, а у формуванні такого правопорядку, який обмежує абсолютизацію державної влади, насамперед виконавчої, підпорядковує її суспільному контролю та забезпечує для цього належні правові механізми [57, ст. 275-276].

Зміст верховенства права М. І. Козюбра розкриває через систему взаємопов'язаних вимог, які дають змогу визначити його сутність, спрямованість та умови реалізації в сучасному суспільстві. Такий підхід дозволяє розглядати верховенство права не як абстрактну формулу, а як комплексну основу функціонування правового порядку [57, ст. 281]. Цей перелік охоплює повагу до прав і свобод людини; верховенство Конституції; розподіл влади; законність; обмеження дискреційних повноважень; визначеність; пропорційність; правову безпеку і захист довіри; незалежність суду і суддів [57, ст. 327-328]. Такий перелік є принципово відмінним від суто формалістичного підходу, оскільки автор розглядає верховенство права не як одну формальну вимогу до законності, а як сукупність тісно пов'язаних між собою підпринципів, що охоплюють як матеріальні вимоги до правового характеру законів і нормативних актів, так і формальні вимоги до нормативно-правової системи [57, ст. 274, 280-281, 288-289].

Серед складових верховенства права особливе місце в концепції М. І. Козюбри посідає повага до невід'ємних і невідчужуваних прав людини як правового першоджерела. У цьому підході простежується зв'язок із класичною доктриною верховенства права, зокрема з позицією А. Дайсі, за якою права і свободи особи є не результатом, а основою права країни, тоді як конституційні правила виступають не джерелом цих прав, а наслідком їхнього визнання [57, ст. 281]. Звідси випливає

принциповий висновок, що пов'язаність усіх гілок влади фундаментальними, невідчужуваними правами і свободами людини є безпосереднім проявом верховенства права. Інакше кажучи, публічна влада не лише повинна діяти на підставі закону, а й зобов'язана здійснювати свої повноваження у спосіб, сумісний із правами людини як змістовною межею державного втручання [57, ст. 282].

Органічним продовженням цієї позиції є аналіз М. І. Козюброю співвідношення верховенства права та прав людини в їх повному обсязі, що має особливе значення для соціально-економічних прав. Учений звертає увагу на те, що, попри тісний зв'язок між ними не завжди існує повна змістовна узгодженість. Напруга між верховенством права та окремими видами прав людини зберігається й нині, зокрема тоді, коли реалізація соціально-економічних прав потребує активного втручання держави, перерозподілу ресурсів і складного узгодження приватних та публічних інтересів [58, ст. 24]. Ця напруга має структурний характер. Первинна концепція верховенства права формувалася в ліберальній традиції, де її основне призначення полягало в обмеженні довільного втручання держави у свободу особи та гарантуванні громадянських і політичних прав як прав першого покоління [58, ст. 25]. Критики у дусі Ф. Хайєка стверджували, що *«формальна рівність перед законом є несумісною з будь-якою діяльністю влади, спрямованою на забезпечення матеріальної чи реальної рівності різних людей, будь яка політика, спрямована безпосередньо на реальне досягнення ідеалу справедливості в розподілі, має вести до руйнування верховенства права»* [58, ст. 26]. Однак М. І. Козюбра не розглядає цю напругу як нерозв'язну. Оптимальний шлях її подолання автор пов'язує з послідовним дотриманням вимог людської гідності як онтологічної основи всіх прав і свобод людини. Саме людська гідність дає змогу узгодити верховенство права з принципами соціальної держави, оскільки вона одночасно обмежує свавільне втручання публічної влади та обґрунтовує її позитивні обов'язки щодо забезпечення належних умов реалізації прав людини [58, ст. 29]. Без забезпечення соціально-економічних прав людська гідність виявиться декларативною,

а верховенство права здатне перетворитися на непрацюючий доктринальний абстрактний елемент.

Окремо М.І. Козюбра розглядає співвідношення понять «верховенство права» та «правова держава», яке є особливо актуальним для України, котра одна із небагатьох держав, яка на рівні Конституції закріплює обидва ці поняття [57, ст. 275]. Попри різне історичне походження цих концепцій, М. І. Козюбра наголошує на їхній сучасній змістовній близькості. Верховенство права сформувалося в англосаксонській традиції, пов'язаний зі звичаєвим і прецедентним правом, тоді як концепція правової держави походить із германської традиції писаного конституціоналізму. Однак у сучасних умовах відмінності між ними є радше термінологічними, ніж змістовними, оскільки обидві концепції спрямовані на обмеження публічної влади правом, захист прав людини та забезпечення справедливого правопорядку [57, ст. 276-280]. Ключовий урок еволюції германської концепції правової держави, за М. І. Козюброю, полягає в тому, що правовий позитивізм, зведений до формального управління на підставі закону, не створює достатніх обмежень для влади. Саме таке ототожнення права з чинним законодавством дало змогу нацистському режиму формально називати власну державу правовою, попри її несумісність із правами людини, справедливістю та реальним обмеженням публічної влади [57, ст. 277-278].

Узагальнюючи, можемо сформулювати методологічний висновок, принципово важливий для цього дослідження. Верховенство права є багатовимірним феноменом, що пронизує всю правову систему не як формальна вимога до якості окремих норм, а як змістовний стандарт, що охоплює характер правотворення, правозастосування, судового контролю і дотримання прав людини в їх нерозривній єдності. Права людини є не зовнішнім доповненням до верховенства права, а його внутрішнім змістовним стрижнем, що виключає будь-яку позитивістську редукцію цього принципу до панування формально бездоганного закону.

Важливим внеском у вітчизняну доктрину верховенства права є праці С. П. Головатого. Принципова теза вченого полягає в тому, що двослівна конструкція

«верховенство права», запроваджена одночасно з ухваленням Конституції України 1996 року, так і не стала повноцінним українським відповідником англійського «*the rule of law*», залишившись його «сурогатом» [40, ст. 77-80]. На переконання С.П. Головатого, саме структурна недосконалість терміна «верховенство права» породила хибну практику його тлумачення через прямолінійно-механістичний, аналіз слів «верховенство» і «право» як самостійних понять, тоді як англійське «*the rule of law*» має ідіоматичний характер і не зводиться до суми значень його окремих складників [40, ст. 53-54, 80-82].

Аналізуючи стан вітчизняної правничої науки і практики крізь призму доповіді Венеційської Комісії CDL-AD(2011)003rev, Головатий обґрунтовує істотну розбіжність між поширеним в Україні тлумаченням верховенства права та підходом Венеційської Комісії, зорієнтованим на практичне застосування цієї концепції як загальноєвропейського стандарту [39, ст. 161-162]. Найбільш ілюстративним її свідченням є Рішення Конституційного Суду України № 15-рп/2004 від 2 листопада 2004 р., в якому КСУ визначив верховенство права через формулу «панування права в суспільстві», що, на думку вченого, є лінгвістично некоректною і концептуально хибною, оскільки слово «верховенство» вказує на панівне становище чи ієрархічно вищу позицію, тоді як «*the rule of law*» є ідіомою, яка жодним чином не стосується ієрархічного вивищення права над чимось або кимось, а виражає систему принципів, інститутів і процедур захисту особи від свавілля держави [40, ст. 51-54, 82]. Вчений також вказує на наслідки такого помилкового підходу у законодавстві, так ухвалені парламентом формальні визначення поняття верховенства права у Кодексі адміністративного судочинства (2005), Кримінальному процесуальному кодексі (2012) та Законі про державну службу (2015) є взаємно суперечливими і жодне з них не відповідає змісту, встановленому Венеційською Комісією [40, ст. 48-50]. Тим самим С. П. Головатий обґрунтовує, що формальне законодавче «визначення» верховенства права через українську конструкцію не здатне належно відтворити зміст поняття «*the rule of law*». Навпаки, така спроба може спричиняти концептуальні викривлення,

оскільки йдеться не про звичайний юридичний термін, який можна вичерпно закріпити в нормі закону, а про ідіоматичну правову концепцію з усталеним історичним, доктринальним і практичним змістом [40, ст. 47-48, 82].

Для цілей цього дослідження важливим є висновок С. П. Головатого про те, що *the rule of law*, або правовладдя, становить основоположний і спільний європейський стандарт, призначений скеровувати та стримувати здійснення демократичної влади. З огляду на це правовладдя не може бути зведене до формальної законності. Воно має розглядатися як комплексний стандарт, що охоплює законність, юридичну визначеність, заборону свавілля, доступ до правосуддя, повагу до прав людини, недискримінацію та рівність перед законом [39, 161-162].

У сучасному викладі А. П. Зайця та М. В. Буроменського верховенство права постає не як суто формальна вимога дотримання закону, а як багатовимірна правова категорія, що охоплює явище, ідею, доктрину і принцип. За такого підходу ідея верховенства права пов'язується з рівністю перед законом, визнанням прав людини та можливістю їх судового захисту, тоді як його принциповий вимір розкривається через реальну регулятивну дію права та його впорядковувальний вплив на суспільні відносини. Це дає підстави розуміти верховенство права як змістовний стандарт організації публічної влади, за якого держава та її органи підпорядковані праву, а права людини становлять визначальний орієнтир правового регулювання [5, ст. 11].

П. М. Рабінович, О. М. Луців, С. П. Добрянський, О. З. Панкевич, С. П. Рабінович обґрунтовують, що загальні ціннісні критерії верховенства права, зокрема справедливість, свобода й рівність, мають важливе, але недостатньо визначене практичне значення, оскільки без подальшої конкретизації вони не дають надійних орієнтирів для безпосереднього правозастосування [92, ст. 63]. М. І. Козюбра та А.П.Заєць, погоджуючись із цією тезою, водночас застерігають від недооцінки названих категорій, адже саме справедливість, свобода, рівність і гуманізм утворюють ціннісний фундамент сучасного права. Тому найбільш обґрунтованим видається синтезований підхід, за якого верховенство права розкривається через поєднання його загального

ціннісного змісту з аналізом конкретних елементів, що робить цей принцип придатним не лише для доктринального осмислення, а й для оцінки правотворчої та правозастосовної діяльності. [59, ст. 216-217].

О. І. Баїк і Б. В. Малишев по-різному структурують верховенство права, але обидва підходи показують, що воно не зводиться до формальної законності. О. І. Баїк аналізує формальний аспект, пов'язаний із дотриманням закону, і матеріальний, який вимагає відповідності права змістовим критеріям, насамперед правам і свободам людини [3, ст. 15]. Б. В. Малишев аналізує цю ідею через структурно-функціональний, процедурний і змістовний аспекти: верховенство права передбачає належну організацію державної влади, якісне правотворення і правозастосування, а також пріоритет природних прав людини над інтересами держави чи окремих соціальних груп [78, ст. 147–148]. Отже, у сфері оподаткування йдеться не лише про наявність закону, а про його зрозумілість, передбачуваність, процедурну справедливість і узгодженість із правами людини.

Відтак з аналізу вище впливає, що українська доктрина верховенства права розкриває цей принцип через сукупність взаємопов'язаних вимог, які не обмежуються законністю та правовою визначеністю, а також охоплюють пропорційність, ефективний судовий захист і пріоритет прав людини. За такого підходу верховенство права постає не лише як вимога до формальної якості нормативного регулювання, а і як критерій оцінки практики застосування правових приписів та належності інституційних механізмів контролю публічної влади.

Проведений аналіз зарубіжної та вітчизняної доктрини дає підстави розглядати верховенство права не як галузеву вимогу чи технічний прийом юридичної аргументації, а як фундаментальну характеристику демократичного правопорядку. Його зміст не вичерпується вимогою, щоб держава діяла на підставі закону. Визначальним є те, що саме право виступає критерієм легітимності публічної влади, а закон, правозастосування і судовий захист мають оцінюватися з погляду поваги до людини, обмеження дискреції публічної влади та недопущення свавілля. Такий підхід

послідовно підтверджується практикою ЄСПЛ, Конституційного Суду України та Верховного Суду, у якій верховенство права функціонує як фундаментальна система організації всієї правової системи.

У практиці ЄСПЛ верховенство права розглядається не як один із багатьох ізольованих принципів, а як частина спільної конституційної спадщини європейських демократичних держав. У справі *Engel and Others v. the Netherlands* суд зазначив, що Конвенція має тлумачитися у світлі принципу верховенства права, який належить до спільної спадщини держав-учасниць [149, п. 69]. Значення цієї позиції полягає в тому, що верховенство права є одним із засадничих орієнтирів тлумачення та застосування Конвенції. Воно не лише впливає на зміст конкретних прав і свобод, а й визначає межі допустимого здійснення державної влади щодо особи.

Подібну роль цей принцип відіграв у справі *Golder v. the United Kingdom*. ЄСПЛ не обмежився буквальним тлумаченням статті 6 Конвенції, а звернувся до преамбули та загальної ідеї верховенства права як основи демократичного суспільства. Суд фактично виходив із того, що Конвенція не може тлумачитися у спосіб, який робить проголошені права ілюзорними або позбавляє особу реального механізму їх захисту [150, п. 34-36]. Саме тому ця справа має значення не лише для розуміння доступу до суду, а й для ширшого висновку, зокрема верховенство права надає правам і свободам практичного змісту там, де буквального тлумачення норми недостатньо. У цьому виявляється зв'язок судової практики з доктринальним розумінням верховенства права як засадничої концепції, що не обмежується формальною наявністю закону, а вимагає реального правового порядку, здатного забезпечити захист людини від свавілля.

На рівні українського конституційного правопорядку відповідну ідею найбільш концентровано сформульовано у Рішенні Конституційного Суду України від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004. У ньому суд визначив верховенство права як панування права в суспільстві та підкреслив, що право не обмежується законодавством [61, п. 4.1.]. Попри всі дискусійні висновки цього рішення, на наш погляд принципове значення цієї позиції полягає в тому, що Конституційний Суд не ототожнював

концепцію верховенства права від простого верховенства закону. Закон є необхідною формою правового регулювання, але він не є самодостатнім критерієм правомірності, оскільки держава повинна не лише ухвалювати закони, а й забезпечувати їх відповідність праву, справедливості, свободі та рівності. Ця правова позиція безпосередньо узгоджується з вище згаданою вітчизняною доктриною, у якій верховенство права розглядається як заперечення крайнього юридичного позитивізму. Якщо право ототожнювати із законом лише через його формальне походження від держави, верховенство права втрачає самостійний ціннісний зміст і фактично зводиться до законності.

Подальша практика Конституційного Суду України показує, що верховенство права не є лише загальною декларацією про цінності. У Рішенні від 25 січня 2012 року № 3-рп/2012 суд наголосив, що Україна є соціальною, правовою державою, у якій визнається і діє верховенство права, а людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються найвищою соціальною цінністю [63, п. 2]. Фактично такий підхід засвідчує, що верховенство права визначає не лише якість законодавства, а й модель відносин між людиною та державою. Держава не може використовувати право лише як інструмент управління суспільством. Вона зобов'язана організовувати свою діяльність так, щоб людина залишалася центральним адресатом правового регулювання та критерієм оцінки його змісту.

Для посилення цієї логіки доцільно також звернути увагу на Рішення Конституційного Суду України від 20 грудня 2017 року № 2-р/2017. Хоча воно стосується конкретного питання конституційності законодавчих положень, його значення для розуміння верховенства права, на наш погляд, є ширшим. Суд, посилаючись на власну попередню практику та підходи Венеційської комісії, підкреслив, що принцип верховенства права вимагає від держави не лише формального встановлення правил, а й такого їх формулювання та застосування, яке забезпечує передбачуваність, стабільність і можливість особи орієнтувати свою поведінку [64, п. 2.1]. Це рішення доцільно використовувати в цьому підрозділі не для розгорнутого

аналізу правової визначеності як окремої складової, оскільки це буде предметом наступного підрозділу, а для підтвердження операційного характеру верховенства права у практиці КСУ. Йдеться про те, що верховенство права не є декларативною формулою, оскільки воно встановлює реальні вимоги до того, як держава створює, тлумачить і застосовує право.

У цьому аспекті судова практика підтверджує основний висновок доктринального аналізу, що верховенство права має формальний і змістовний виміри. Формальний вимір вимагає, щоб держава діяла через право, у правових формах і в межах правового порядку. Змістовний вимір передбачає, що цей порядок має відповідати вимогам свободи, рівності, людської гідності та реального захисту прав. Саме поєднання цих вимірів не дозволяє звести верховенство права ні до механічної законності, ні до абстрактної моральної декларації.

Практика Верховного Суду демонструє, що конституційна та конвенційна логіка верховенства права має значення не лише для теоретичного осмислення права чи конституційного контролю, а й для повсякденного правозастосування. У діяльності Верховного Суду верховенство права є загальним орієнтиром тлумачення і застосування норм, особливо тоді, коли буквальне або надмірно формальне прочитання закону не забезпечує реального захисту особи. Показовою у цьому сенсі є позиція Великої Палати Верховного Суду у справі № 910/3009/18, де суд наголосив, що ефективний спосіб захисту має забезпечити поновлення порушеного права, а за неможливості такого поновлення – відповідне відшкодування [10]. У цьому підрозділі важливим є не стільки конкретний спосіб захисту, скільки загальний підхід, за яким правозастосування має оцінюватися не лише за формальною відповідністю нормі, а й за тим, чи забезпечує воно реальний і ефективний правовий результат для особи.

Отже, судова практика підтверджує, що верховенство права є не лише доктринальною ідеєю, а реально діючим інструментом для демократичного правопорядку. У практиці ЄСПЛ воно виступає системним принципом тлумачення Конвенції та визначення меж державної влади. У практиці Конституційного Суду

України верховенство права набуває значення конституційного критерію співвідношення права, закону, держави і людини. У практиці Верховного Суду воно проявляється як орієнтир застосування норм у спосіб, що забезпечує реальну, а не лише формальну дію права. Це дає підстави розглядати верховенство права як принцип, що поширюється на всі сфери правового регулювання, оскільки в кожній із них постають питання про межі публічної влади, якість законодавства та ефективність захисту людини.

Отже, у підрозділі 1.1 обґрунтовано, що верховенство права не може бути зведене ні до однієї універсальної дефініції, ні до вимоги формальної законності. У зарубіжній та вітчизняній доктрині його зміст розкривається через сукупність вимог до права, публічної влади та способу її взаємодії з людиною. Спільним для розглянутих підходів є розуміння верховенства права як основи, що забезпечує передбачуваність правового регулювання, обмежує свавілля держави та підпорядковує її не лише закону як формальному акту, а праву як змістовному мірилу справедливості, свободи, рівності та поваги до людини. Саме тому верховенство права є не зовнішнім декларативним орієнтиром, а критерієм оцінки якості правового регулювання, меж публічної влади та обґрунтованості її втручання у сферу прав і свобод людини.

Проведений аналіз також засвідчує, що різні доктринальні концепції верховенства права не стільки заперечують одна одну, скільки акцентують різні виміри цього принципу. Формальний вимір зосереджений на вимогах до правової форми: право має бути встановлене належним суб'єктом, оприлюднене, доступне, зрозуміле, передбачуване, стабільне та послідовно застосовуване. Без цих ознак воно не здатне належно виконувати регулятивну функцію. Змістовний вимір передбачає, що правовий порядок має відповідати вимогам рівності, людської гідності, захисту прав людини, тобто те, що робить право легітимним, а не лише чинним. Отже, ці виміри не протистоять один одному: перший забезпечує стабільність і передбачуваність правового порядку, другий – його легітимність, справедливість і людський вимір.

Судова практика ЄСПЛ, Конституційного Суду України та Верховного Суду підтверджує розуміння верховенства права як наскрізного принципу демократичного правопорядку. У практиці ЄСПЛ воно виступає засадничим орієнтиром тлумачення Конвенції, у практиці Конституційного Суду України воно виступає конституційним мірилом співвідношення права, закону, держави і людини, а в практиці Верховного Суду – орієнтиром правозастосування, яке має забезпечувати реальну, а не лише формальну дію права. Це свідчить, що верховенство права поширюється на всі сфери правового регулювання, оскільки в кожній із них постають питання про якість закону, межі публічної влади та ефективність захисту людини.

Для цього дослідження верховенство права має значення вихідної методологічної основи аналізу публічно-правових відносин, у яких держава реалізує владну компетенцію щодо особи. Особливої ваги це набуває у сфері оподаткування, оскільки податок завжди пов'язаний із втручанням у майнову сферу платника. Таке втручання не може бути легітимоване лише фактом його закріплення в законі: законність є необхідною, але не достатньою умовою правомірності оподаткування. Податкове регулювання має бути доступним, чітким, передбачуваним, несуперечливим і стабільним, а застосування податкових норм має відповідати вимогам справедливості, пропорційності, рівності, недискримінації, обмеження дискреції та ефективного юридичного захисту.

Саме тому подальший аналіз потребує переходу від загального розуміння верховенства права як фундаментального принципу правової системи до розкриття його конкретних складових у податкових правовідносинах. У наступному підрозділі увагу буде зосереджено на законності, правовій визначеності, пропорційності, рівності, недискримінації, обмеженні дискреційних повноважень та ефективному юридичному захисті в тій частині, у якій вони визначають межі фіскальної влади держави та гарантії правового становища платника податків. Такий перехід є логічним, оскільки саме через ці складові верховенство права набуває прикладного значення для оцінки якості податкового регулювання та правомірності його застосування.

1.2. **Складові верховенства права та їх значення для регулювання податкових відносин**

Якщо в попередньому підрозділі верховенство права розглядалося як загальноправова концепція у її доктринальному та практичному вимірах, то в цьому підрозділі аналіз переміщується у площину конкретної галузі – податкового права. У цьому контексті метою є дослідження того, як складові верховенства права виявляють себе у регулюванні податкових правовідносин. Для структурування цього аналізу за основу взято систему складових верховенства права, виокремлених у виданні «Мірило верховенства права (правовладдя) національного рівня: практика України» (надалі – «Мірило верховенства права»): законність, юридична визначеність (включаючи принцип легітимних очікувань), рівність і недискримінація, домірність (пропорційність), запобігання зловживанню повноваженнями, доступ до правосуддя [84]. Застосування цих елементів до податкових правовідносин дозволяє оцінити не лише те, чи встановлений податок законом, а й те, чи є податкове регулювання достатньо визначеним, чи обмежує воно адміністративний розсуд, чи забезпечує рівне ставлення до платників, чи допускає ефективне оскарження рішень податкових органів.

Податкові правовідносини належать до сфер публічно-правового регулювання, у яких найбільш виразно проявляється взаємозв'язок між фіскальною владою держави та правовим становищем особи. У методології ОЕСР податки визначаються як обов'язкові, безеквівалентні платежі до органів загального уряду або наднаціонального органу, у свою чергу їх безеквівалентність полягає в тому, що вигоди, які уряд надає платникам, зазвичай не розподіляються пропорційно до здійснених ними платежів [238, ст. 12]. Водночас у практиці ЄСПЛ оподаткування кваліфікується як втручання у право, гарантоване першим абзацом статті 1 Першого протоколу до Конвенції, оскільки воно позбавляє особу майна у вигляді грошової суми, що підлягає сплаті [151, п. 400]. Отже, податкове право поєднує дві характеристики, зокрема воно забезпечує фінансову

основу публічної влади і водночас передбачає юридично значуще втручання у майнову сферу платника.

Саме така подвійна природа оподаткування зумовлює необхідність аналізу податкових правовідносин крізь призму верховенства права. Якщо податок є обов'язковим платежем, що справляється владно, а його сплата становить втручання у майнову сферу особи, то вирішальним стає питання не лише про наявність у держави фіскального інтересу, а й про правові умови його реалізації. У конституційному правопорядку України ці умови визначаються насамперед поєднанням трьох положень: визнанням і дією верховенства права, обов'язком кожного сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом, а також вимогою, за якою система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України [73, ст. 67]. У сукупності ці положення дають підстави для висновку, що легітимність податкового обов'язку не вичерпується фіскальною доцільністю, а залежить від його встановлення і реалізації у правовій формі.

1.1.1. Юридична визначеність та правова певність

Юридична визначеність є одним із ключових складників верховенства права, що забезпечує особі здатність передбачати юридичні наслідки своєї поведінки. «Мірило верховенства права» визначає її як *«вимогу чіткості підстав, цілей і змісту нормативних приписів, особливо тих із них, що їх адресовано безпосередньо людині»*, водночас застерігаючи, що абсолютна визначеність таких наслідків є недосяжною через низку обставин», в тому числі особливості мови, що нею сформульовано норми закону, їх загальність, неможливість заздалегідь передбачити в них усі реальні ситуації тощо [84, ст. 53].

У правовій науці ця категорія позначається кількома термінами, зокрема «правова визначеність», «правова певність», «правопевність», «правова передбачуваність», «юридична визначеність», що вже саме по собі засвідчує багатогранність її змісту. У цьому контекст Ю. І. Матвєєва слушно зазначає, що спільним знаменником усіх цих понять є впевненість індивіда у тому, що від нього вимагається правом, які межі

встановлено у нормативно-правових актах, які наслідки настануть у разі вчинення тих чи тих дій [81, ст. 95]. Водночас юридична визначеність, правова визначеність і правова певність не є тотожними категоріями. Ототожнення цих понять звужує зміст відповідної складової верховенства права та ускладнює з'ясування її значення для податкових правовідносин. У цьому контексті важливим є дослідження Ю. І. Матвєєвої, яка послідовно розмежовує зазначені поняття та показує, що кожне з них відображає окремий рівень вимог до права:

- *Правова визначеність* – найширша категорія, яка формулює вимоги до законодавства, судових рішень, діяльності органів публічної влади та всієї правової системи держави [80, ст. 52-53]. Принцип правової визначеності є широкою багаторівневою концепцією, що охоплює цілий комплекс похідних складових [80, 31-32].
- *Юридична визначеність* – є об'єктивним нормативним критерієм якості правового регулювання, що охоплює чіткість, точність, доступність і внутрішню узгодженість правових приписів [84, ст. 53].
- *Правова певність* – найвужча категорія, суб'єктивний вимір правової визначеності, а саме характеристика психологічного стану індивіда, при якому він відчуває впевненість у незмінності обсягу прав та обов'язків, причому не лише своїх, а й контрагентів, з якими він вступає у правовідносини. Матвєєва Ю.І. пропонує розглядати її як частину принципу правової визначеності, а не як самостійний принцип [80, ст. 52-53].

Для оподаткування ця градація є особливо чутливою: норма може бути формально чіткою (юридична визначеність дотримана), проте якщо контролюючий орган застосовує її непослідовно або ретроактивно, то порушується спочатку правова визначеність як системна вимога, а відтак і правова певність платника.

Структура принципу юридичної визначеності та його елементи.

Венеційська комісія в оновленому *Rule of Law Checklist* 2025 року визначає юридичну визначеність як фундаментальний принцип права, який гарантує особам передбачуваність і стабільність юридичних норм, дає їм змогу мати достатнє знання права для його дотримання, а також оцінювати, чи не було свавілля у здійсненні державної влади [145, п. 47]. Комісія структурує цей принцип у чотири взаємопов'язані блоки: 1) доступність і передбачуваність права. Правові акти мають бути оприлюднені до набрання чинності та сформульовані з достатньою чіткістю, щоб особа могла передбачати наслідки своєї поведінки [145, п. 48-50]. 2) сталість і послідовність законодавства та виконавчої практики [145, п. 51-52]. Він охоплює вимогу *vacatio legis* – надання особі достатнього часу для пристосування до нових правил після оприлюднення акта, а також заборону довільних і непослідовних змін нормативного регулювання [84, ст. 59]. 3) доступність, зрозумілість і узгодженість судових рішень. Судова практика має бути послідовною та передбачуваною, а рішення мають бути публічно доступними та належним чином обґрунтованими. Відступ від усталеної позиції допускається лише за наявності вагомих підстав [145, п. 54-56]. 4) базові принципи юридичної визначеності, зокрема захист легітимних (правомірних) очікувань (*legitimate expectations*); заборону зворотної дії актів, що погіршують становище особи (*non-retroactivity*); принципи *nullum crimen sine lege* та *nulla poena sine lege*; принцип остаточності судового рішення (*res judicata*); заборону повторного притягнення до відповідальності за те саме діяння (*ne bis in idem*) [145, п. 58-60].

За своєю сутністю, для сфери оподаткування всі чотири блоки мають безпосередній практичний зміст. Перший і другий визначають якість і стабільність податкових норм, третій – передбачуваність судового контролю над діями контролюючих органів, четвертий – конкретні гарантії, що захищають платника від ретроактивних змін і повторного покарання за одне й те саме порушення.

Юридична визначеність в оподаткуванні: доктрина і нормативна основа.

Оподаткування є особливо вимогливим середовищем для принципу юридичної визначеності. По-перше, за своєю суттю воно становить примусове обмеження права

власності, а тому будь-яка нечіткість норми безпосередньо загрожує майновим правам платника [151, п. 400]. По-друге, податкове право переважно ґрунтується на методі владних приписів, за якого права й обов'язки учасників податкових правовідносин визначаються імперативно. У такій моделі саме якість і повнота нормативного регулювання є необхідною передумовою недопущення свавільного адміністративного правозастосування [76, ст. 7-8].

Доктринальний вимір цієї проблеми має глибокі корені. Адам Сміт, формулюючи другу максиму оподаткування, стверджував: *«Податок, який зобов'язана платити кожна особа, має бути певним, а не довільним», оскільки «невизначеність оподаткування заохочує зухвалість та сприяє корупції»* [259]. У цьому контексті Г. Грібнау наголошує, що юридична визначеність належить до засадничих орієнтирів правового порядку [181, ст. 69-70], однак її зміст не може бути зведений до простої вимоги чіткості правових приписів. На його думку, ця категорія має складну й багатовимірну природу, а тому її точне змістовне окреслення є істотно складнішим, ніж у випадку багатьох інших загальних принципів права [181, ст. 69-70].

Ключова теза Г. Грібнау щодо юридичної визначеності у сфері оподаткування полягає в тому, що податкове право перебуває під впливом двох взаємопов'язаних, але частково напружених тенденцій. З одного боку, держава дедалі частіше використовує податки не лише як джерело публічних доходів, а й як інструмент стимулювання економічної активності, перерозподілу ресурсів та впливу на поведінку платників податків. Наслідком цього є підвищена мінливість податкового законодавства, що може послаблювати його послідовність у часі, знижувати чіткість правових приписів, а в окремих випадках супроводжуватися запровадженням податкових норм із зворотною дією [181, ст. 53, 56]. З іншого боку, збільшення обсягу податкового законодавства не завжди підвищує рівень юридичної визначеності. Навпаки, перевага детальних правил над стандартами може призводити до ускладнення податкових правил, появи внутрішніх суперечностей та додаткових неясностей, якщо законодавець намагається передбачити правило для кожної можливої ситуації. Тому вимоги верховенства права у

податковому праві не зводяться до максимальної деталізації нормативного тексту, вирішальним є те, чи є застосовні правові норми заздалегідь відомими, достатньо зрозумілими та здатними забезпечити платникам і податковим органам належні орієнтири для оцінки правомірності поведінки [215, ст. 6, 8]. Саме на це звертає увагу Г. Грібнау, зазначаючи, що в багатьох сферах особи фактично керуються не безпосередньо законом, а його адміністративною конкретизацією. За таких умов зміст прав і обов'язків платника податків дедалі більшою мірою залежить від позиції податкової адміністрації, а не лише від приписів закону [181, ст. 57]. Відтак, це послаблює юридичну визначеність на двох рівнях. На рівні закону проблема виявляється у нечіткості, нестабільності або суперечливості правових приписів. На рівні правозастосування вона проявляється у розширенні адміністративного розсуду, межі якого платник податків не завжди може передбачити.

Особливо Г. Грібнау підкреслює значення вимоги стабільності, оскільки часті зміни законодавства ускладнюють для осіб можливість узгоджувати свою поведінку з вимогами права, тоді як сталість закону безпосередньо слугує передбачуваності законодавства та надійності законодавця. Автор наголошує, що шкода від надто частих змін закону та шкода від ретроактивного законодавства мають спільну природу, оскільки обидві спричинені законодавчою непостійністю [181, ст. 71].

Г. Грібнау застерігає від абсолютного розуміння заборони ретроактивності. Юридична визначеність і захист легітимних очікувань справді є вагомими підставами проти надання закону зворотної дії. Однак у кожному випадку потрібно оцінювати, чи виправдане таке втручання. Для цього мають враховуватися мета нового регулювання, характер очікувань платника податків і те, наскільки істотно закон змінює його правове становище [181, ст. 71-72].

У свою чергу Дж. Лі наголошує, що визначеність є фундаментальною функцією верховенства права у податковій сфері, адже коли держава примусово вилучає кошти, потреба у передбачуваних правилах стає умовою легітимного балансу між публічним інтересом у доходах і приватним інтересом платника [214, ст. 1]. О. А. Музика-

Стефанчук та Д. В. Хошуляк розкривають ту ж проблему через категорію податкової безпеки. Невизначеність норм небезпечна через можливі викривлення конкурентного середовища і ризик незапланованого вилучення оборотних коштів, а інвесторам необхідна передбачуваність в оподаткуванні, яка може бути забезпечена лише за умови ясного і чіткого законодавства [47, ст. 479- 480].

Нормативне регулювання юридичної визначеності в оподаткуванні.

Конституційне підґрунтя юридичної визначеності у сфері оподаткування формується сукупністю положень Основного Закону, які мають різний ступінь зв'язку з цим принципом. Першочергове значення має стаття 8 Конституції України, яка закріплює верховенство права як засаду конституційного правопорядку. Саме через цю норму юридична визначеність набуває конституційного значення, оскільки в сучасному розумінні верховенства права вона є однією з його необхідних складових. У цьому контексті Конституційний Суд України у рішенні від 21 січня 2025 року чітко сформулював цей зв'язок: *«верховенство права як нормативний ідеал для кожної системи права і як універсальний та інтегральний принцип права потрібно розглядати, зокрема, у контексті такої засадничої його складової, як принцип юридичної визначеності»* [71, п. 2]. Саме стаття 8 є тим конституційним містком, через який юридична визначеність входить у сферу оподаткування: будь-яка норма ПК України підлягає перевірці на відповідність вимогам юридичної визначеності як елементу конституційного принципу верховенства права.

Інший характер зв'язку з юридичною визначеністю має стаття 57 Конституції України. На відміну від статті 8 Основного Закону, вона безпосередньо закріплює одну з ключових вимог юридичної визначеності, а саме доступність права. Йдеться про право кожного знати свої права й обов'язки, а також про обов'язок держави доводити до відома населення закони та інші нормативно-правові акти, які визначають права й обов'язки осіб. Неоприлюднення таких актів має чіткий конституційний наслідок: вони є нечинними. Для податкових правовідносин ця вимога має принципове значення. Податковий обов'язок не може ґрунтуватися на регулюванні, до якого платник податків

не мав належного доступу. У цьому аспекті позиція «Мірила верховенства права» є послідовною: *«про передбачність юридичних норм не може йтися, якщо закони та інші нормативні акти, що визначають права і обов'язки громадян, не доведено до відома населення»* [84, ст. 60].

Стаття 58 Конституції України прямо забороняє зворотну дію законів та інших нормативно-правових актів, крім випадків пом'якшення або скасування відповідальності особи. Для податкових правовідносин це означає, що підвищення ставок, скасування пільг, запровадження нової відповідальності чи обтяжливих процедурних вимог не можуть застосовуватися до відносин, які виникли до набрання такими змінами чинності. Цей стандарт має конституційний характер і діє незалежно від його закріплення у ПКУ.

Окреме значення для юридичної визначеності в оподаткуванні має стаття 67 Конституції України, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом. Ця норма поєднує вимогу законності оподаткування з вимогою юридичної визначеності. Її зміст не зводиться до того, що податок має бути передбачений законом. Закон має визначати також основні параметри податкового обов'язку: платника, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, ставку, порядок обчислення, строки сплати та правові наслідки невиконання обов'язку.

Галузевий рівень – пряме закріплення у ПК України.

Податковий кодекс України містить низку положень, у яких окремі вимоги юридичної визначеності закріплені безпосередньо. Їх доцільно розмежовувати за функціональним призначенням, оскільки кожна з цих норм забезпечує різний аспект передбачуваності податкового регулювання: доступність позиції держави щодо застосування податкових норм, стабільність податкового законодавства, заборону погіршення становища платника заднім числом та захист довіри до офіційних роз'яснень контролюючих органів.

Підпункт 4.1.4 статті 4 Податкового кодексу України закріплює презумпцію правомірності рішень платника податків. Ця норма не усуває невизначеність

податкового регулювання, а визначає спосіб подолання її наслідків, зокрема у разі неоднозначного чи множинного тлумачення прав та обов'язків платника або контролюючого органу рішення має прийматися на користь платника податків. Верховний Суд у постанові від 10 лютого 2021 року у справі № 380/671/20 уточнив сферу застосування цього принципу, встановивши, що він поширюється *«не лише на ситуацію прямої суперечності норм, але й на будь-яку іншу ситуацію невизначеності в процесі правозастосування»* [16]. Отже, законодавча невизначеність не може бути підставою для розширення адміністративного розсуду контролюючого органу та має тлумачитися на користь добросовісного платника податків.

Підпункт 4.1.9 статті 4 ПКУ закріплює принцип стабільності: зміни до елементів податків і зборів мають ухвалюватися завчасно, а протягом бюджетного року податки, ставки та пільги не повинні змінюватися. Ця норма забезпечує передбачуваність податкового регулювання та дає платнику час адаптуватися до нових правил. Стаття 7 ПКУ конкретизує юридичну визначеність на рівні конструкції податку, вимагаючи законодавчого встановлення всіх його елементів: платника, об'єкта, бази, ставки, порядку обчислення, строків сплати та звітності. Саме повне визначення цих елементів робить податковий обов'язок обчислюваним і не допускає його формування через підзаконні акти чи адміністративну практику. Стаття 102 ПКУ реалізує правову певність у часовому вимірі, обмежуючи можливість держави безстроково донараховувати податкові зобов'язання чи санкції. Вона остаточно стабілізує правове становище платника щодо минулих податкових періодів.

ПКУ містить і норми, які самі по собі не закріплюють вимог юридичної визначеності, але утворюють системний контекст для її реалізації, для прикладу ст. 1 встановлює, що регулювання податкових відносин зосереджується на рівні закону, п. 5.4.1 разом із пп. 4.1.4 та п. 56.21 формують механізм захисту від будь-якої невизначеності на користь платника, а ст. 12 обмежує повноваження місцевих рад і вимагає оприлюднення їхніх рішень.

Судова практика щодо юридичної визначеності в оподаткуванні.

Судова практика у сфері юридичної визначеності в оподаткуванні може бути впорядкована за чотирма елементами, що відповідають блокам *Rule of Law Checklist* 2025 року Венеційської комісії: (1) доступність і передбачуваність норм; (2) стабільність і захист від ретроактивності; (3) легітимні очікування і консультації; (4) послідовність і єдність практики.

Доступність і передбачуваність норм: конституційний стандарт

У практиці Конституційного Суду України юридична визначеність розглядається як вимога до якості правового регулювання. У Рішенні від 23 грудня 2022 року № 3-р/2022, а згодом і в Рішенні від 21 січня 2025 року № 3-р(II)/2025 у справі «Геомакс-Ресурс» КСУ виходив із того, що юридичні норми мають бути зрозумілими, точними та спрямованими на забезпечення передбачуваності правових ситуацій і правовідносин [70, п. 4]. Надалі КСУ застосував цей стандарт саме до податкового регулювання та наголосив, що платник податків повинен мати реальну можливість передбачити наслідки зміни законодавства, здійснити податкове планування і своєчасно адаптувати свою поведінку до нових вимог [71, п. 3].

ЄСПЛ у справах *The Sunday Times v. the United Kingdom* [160, п. 49], *Handyside v. the United Kingdom* [154, п. 31], *Hashman and Harrup v. United Kingdom* [155, п. 31] встановив, що ступінь необхідної чіткості норми залежить від сфери регулювання і кола адресатів. Для оподаткування це має практичне значення, адже технічно складні норми можуть бути більш спеціалізованими, однак загальний зміст податкового обов'язку має залишатися передбачуваним. Критична межа настає тоді, коли норма не дає платнику зрозумілого орієнтира для правомірної поведінки.

Стабільність законодавства і захист від ретроактивності.

Ключове значення має постанова Судової палати Касаційного адміністративного Суду від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16. У ній Верховний Суд прямо пов'язав принцип стабільності податкового законодавства з правовою визначеністю як складовою верховенства права та зазначив, що стабільність податкового регулювання формує законні очікування платника щодо незмінності правового режиму

оподаткування [28]. Водночас у цій же постанові Верховний Суд уточнив межі дії принципу стабільності. Суд відступив від попередніх підходів і вказав, що порушення шестимісячного строку, передбаченого підпунктом 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПКУ, саме по собі не є підставою для незастосування відповідного закону. Такий висновок ґрунтується на тому, що принцип стабільності є засадою податкового законодавства, але не умовою чинності акта вищої юридичної сили [28]. Це рішення демонструє напруження між вимогою стабільності податкового регулювання та принципом верховенства закону в ієрархії нормативних актів, а також окреслює межі юридичної визначеності у сфері оподаткування.

Подолання невизначеності: презумпція правомірності.

Верховний Суд у постанові від 10 лютого 2021 року у справі № 380/671/20 сформулював практичний стандарт подолання законодавчої невизначеності. Суд виходить із того, що презумпція правомірності рішень платника застосовується не лише за наявності прямої колізії між нормами, а й у будь-якій ситуації, коли податкове регулювання допускає неоднозначне або множинне тлумачення [16]. У таких випадках тягар доведення відсутності правових підстав для обраної платником моделі поведінки покладається на контролюючий орган [16]. Значення цієї позиції полягає в тому, що Верховний Суд поширив дію презумпції правомірності на всі форми невизначеності у правозастосуванні, а не лише на очевидні нормативні суперечності. Цей підхід був підтверджений у справах № 380/2900/20 та № 380/3210/20 [29].

Отже, підпункт 4.1.4 статті 4 і пункт 56.21 статті 56 ПКУ функціонують як системний механізм захисту платника: невизначеність податкової норми не розширює розсуд контролюючого органу, а має вирішуватися на користь добросовісного платника податків.

Легітимні очікування: консультації і строки.

З огляду на положення статті 56 ПК України, індивідуальна податкова консультація є не лише формою роз'яснення податкового законодавства, а й одним із найбільш виразних інструментів, котрі формують легітимні очікування платника щодо

правомірності обраної ним моделі поведінки. Так, Верховний Суд від 20 лютого 2018 року у справі № 813/2617/15 визнав помилковим підхід, за яким податкова консультація не створює для платника жодних правових наслідків. Навпаки, Верховний Суд виходив із того, що отримання платником ІПК, зміст якої відповідає чинному законодавству, є юридичним фактом, що може звільняти його від відповідальності, якщо він діяв відповідно до наданого йому роз'яснення [19]. У контексті юридичної визначеності це рішення показує, що ІПК не лише інформує платника, а й формує захищене очікування щодо правомірності обраної поведінки. Таке очікування не скасовує податкового обов'язку, але обмежує можливість держави застосовувати негативні наслідки за дії, узгоджені з офіційним роз'ясненням контролюючого органу [31].

Юридична визначеність охоплює і процесуальний режим. Так, Велика Палата у 2025 році уточнила, що строк давності, передбачений статтею 102 ПКУ, має матеріально-правову природу і не може ототожнюватися зі строком звернення до суду [11]. Це рішення підтверджує, що юридична визначеність охоплює і процесуальний захист платника. Такий підхід узгоджується з позицією Венеційської комісії, яка відносить доступ до правосуддя та судовий контроль до складових верховенства права.

Єдність практики як процесуальний вимір юридичної визначеності.

Верховний Суд пов'язує юридичну визначеність із єдністю та сталістю судової практики, але водночас допускає відступ від попередніх правових позицій за умови його належного обґрунтування. Натомість безпідставна або недостатньо мотивована зміна підходу підриває передбачуваність судового розгляду [32]. Як свідчать матеріали судді Касаційного адміністративного суду М. Гімона, податкове законодавство 2022 року змінювалося інтенсивно, зокрема щодо перевірок, відповідальності, мораторіїв, звільнень та спеціальних режимів виконання податкового обов'язку [38, ст. 3, 7-9]. За таких умов юридична визначеність не втрачає значення, а потребує посиленої уваги до того, чи мав платник реальну можливість передбачити зміну правового режиму та адаптувати до неї свою поведінку. Отже, юридична визначеність є не лише вимогою

стабільного правового середовища, а й критерієм оцінки податкового регулювання в умовах швидких і надзвичайних змін.

Узагальнюючи, юридична визначеність в оподаткуванні має розглядатися не лише як вимога до якості податкової норми, а як комплексний стандарт правового становища платника. Її дотримання передбачає чіткість, доступність і несуперечливість нормативного регулювання, стабільність податкових правил, недопущення необґрунтованої ретроактивності, захист легітимних очікувань, а також послідовність адміністративної та судової практики. Саме через поєднання цих вимог юридична визначеність створює правову певність, тобто реальну можливість платника довіряти правовому порядку, планувати свою поведінку та передбачати податкові наслідки. Водночас сама наявність конституційних і галузевих гарантій не усуває ризиків, пов'язаних із нестабільністю законодавства, ретроактивними змінами та непослідовним правозастосуванням. Тому юридична визначеність у податковому праві має розглядатися не як декларативний принцип, а як реальний стандарт контролю за законодавцем, податковою адміністрацією і судами.

1.2.2. Законність та межі делегування

Принцип законності є однією з базових складових верховенства права. У найбільш загальному значенні він вимагає, щоб органи публічної влади діяли лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, визначені Конституцією України і законами. Його роль є похідною: воно допустиме лише в межах, прямо встановлених законом, і не може на власний розсуд розширювати чи звужувати зміст законодавчого регулювання [145, п. 36-43]. Саме такий підхід відображений у частині 2 статті 19 Конституції України, яка прямо забороняє органам публічної влади виходити за межі своєї компетенції. Водночас стаття 8 Конституції закріплює загальну zásadu верховенства права, яка є нормативною рамкою для всієї системи публічного управління.

У доктрині верховенства права законність не ототожнюється з формальним виконанням будь-якого акта, названого законом, незалежно від його змісту. Таке розуміння фактично не створює достатніх гарантій від свавільного здійснення влади

[84, ст. 26-27]. Натомість законність у контексті верховенства права передбачає, що закон не лише надає повноваження органам публічної влади, а й встановлює змістовні та процедурні межі їх реалізації. У цьому значенні законність має кілька взаємопов'язаних вимірів. По-перше, вона є принципом діяльності держави та її органів, які зобов'язані діяти на підставі закону і в межах наданих повноважень. По-друге, вона є методом публічного управління, оскільки вимагає здійснення владних функцій лише у спосіб, передбачений законом. По-третє, законність становить характеристику правового режиму, за якого виконання законів спрямоване на захист прав людини та обмеження свавільного втручання держави [84, ст. 27-28].

Специфіка вимог законності у сфері оподаткування.

У сфері оподаткування вимога законності має підвищене значення, оскільки податок є обов'язковим платежем, який справляється без індивідуального еквівалентного надання з боку держави [238, ст. 12]. Крім того, у практиці ЄСПЛ оподаткування розглядається як втручання у право мирного володіння майном, адже сплата податку зменшує обсяг майнових активів особи. Тому таке втручання є допустимим лише за наявності належної правової підстави, яка має відповідати вимогам доступності, передбачуваності та достатньої якості закону [151, п. 400, 403-404].

Як підкреслює А.-П. Дурадо, основні елементи юридичної конструкції податку мають визначатися саме парламентським законом. До них належать об'єкт оподаткування, платник податку та прогнозований обсяг податкового тягара, який встановлюється через базу оподаткування, ставки, пільги, податкові кредити й звільнення. Саме законодавче визначення цих елементів забезпечує узгодженість податкового регулювання з принципами народного суверенітету та поділу влади [141, ст. 2]. В українському правопорядку конституційні межі такого втручання формуються кількома взаємопов'язаними положеннями. Стаття 67 Конституції України встановлює обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, визначених законом. Пункт 1 частини другої статті 92 Конституції України відносить систему оподаткування, податки і збори до предмета виключного законодавчого регулювання.

Статті 1, 7 ПКУ конкретизують цю вимогу на галузевому рівні, зосереджуючи в кодексі визначення податків і зборів, порядок їх адміністрування, права та обов'язки платників, а також компетенцію контролюючих органів.

Практика ЄСПЛ конкретизує зміст цієї вимоги у сфері оподаткування. У справі *Shchokin v. Ukraine* ЄСПЛ встановив порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції та наголосив, що податкове втручання у право власності має ґрунтуватися на законній і передбачуваній правовій підставі. Суд звернув увагу на те, що існування двох різних підходів державних органів до тлумачення однієї податкової норми позбавляло таке втручання належної правової основи [159, п. 51, 56-57]. Цей підхід було підтверджено у справі *Serkov v. Ukraine*. ЄСПЛ визнав, що суперечлива адміністративна практика та роз'яснення, які не узгоджувалися з текстом закону, не відповідали вимозі законності [158, п. 34-43]. Отже, у сфері оподаткування законність не обмежується формальним посиланням на акт парламенту. Вона передбачає належну якість правового регулювання, в якій закон має бути доступним, чітким і передбачуваним у застосуванні.

Межі делегування нормотворчих повноважень у сфері оподаткування.

У межах принципу законності делегування нормотворчих повноважень не є саме по собі несумісним із правовладдям, однак воно допустиме лише як винятковий, похідний і контрольований механізм реалізації закону, а не як спосіб заміщення парламентського регулювання [84, ст. 34]. «Мірило верховенства права» виходить із того, що законодавча функція належить виключно парламенту, а жоден інший орган не може підміняти його у питаннях, які мають регулюватися законом [84, ст. 36]. Саме тому підзаконна нормотворчість органів виконавчої влади можлива лише на основі закону, у межах визначених законом повноважень і виключно з метою виконання функцій відповідного органу; підзаконні акти не можуть визначати права, свободи людини і громадянина та їхні найважливіші обов'язки [84, ст. 37]. У податковій сфері ця вимога набуває особливої ваги, оскільки податковий обов'язок безпосередньо впливає на майнову сферу особи, а тому його істотні елементи мають визначатися

законом, тоді як підзаконне регулювання може виконувати лише допоміжну, техніко-адміністративну функцію.

На рівні ПКУ ця конституційна вимога конкретизується через декілька взаємопов'язаних норм. Підпункт 4.1.8 пункту 4.1 статті 4 ПКУ закріплює принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів, який полягає у визначенні на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку. Стаття 7 ПКУ розкриває ці елементи, відносячи до них платників податку, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, ставку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати, строк і порядок подання звітності. Відповідно, ці елементи становлять нормативне ядро податкового обов'язку, яке не може бути самостійно сформоване органом виконавчої влади або іншим суб'єктом поза законом.

Особливе значення для визначення меж делегування у сфері оподаткування має стаття 12 Податкового кодексу України, яка регламентує повноваження місцевих рад щодо місцевих податків і зборів. Її зміст свідчить, що органи місцевого самоврядування не є автономними суб'єктами податкової нормотворчості. Вони реалізують похідну компетенцію, межі якої встановлені законом. Тому місцеві ради можуть ухвалювати рішення щодо місцевих податків і зборів лише в порядку, межах і за правилами, визначеними Податковим кодексом України. Така модель делегування є допустимою за умови, що Кодекс уже визначив конструкцію відповідного платежу, а місцевий орган лише конкретизує її в межах законодавчих повноважень.

Конституційний Суд України послідовно підтверджує цей підхід у своїй практиці. У Рішенні від 23 червня 2009 року № 15-рп/2009 КСУ зазначив, що делегування парламентом законодавчої функції іншому органу державної влади суперечить Конституції України. У цьому ж рішенні суд пов'язав право встановлювати загальнодержавні податки і збори із законодавчими повноваженнями Верховної Ради України, які охоплюють визначення всіх елементів правового механізму їх регулювання [68, п. 4-6]. Подібну логіку КСУ застосував і в Рішенні від 16 лютого 2010 року № 5-рп/2010. Аналізуючи повноваження Верховної Ради Автономної Республіки Крим та

місцевих рад щодо податкових пільг, суд виходив із того, що такі повноваження можуть здійснюватися лише за наявності законодавчої підстави та в межах сум, які відповідно до законів України зараховуються до відповідних місцевих бюджетів [67, п.3].

У практиці Верховного Суду особливості меж делегування простежується через підхід, за яким обов'язковий публічний платіж не може справлятися без належної законодавчої основи. Показовою є постанова Верховного Суду від 10 березня 2023 року у справі № 826/13458/17. Аналізуючи правову природу державного збору, що справлявся з авіаперевізника, суд виходив із того, що система, порядок і розміри його сплати мають визначатися законом. Значення цієї позиції для податкових правовідносин полягає не в ототожненні такого збору з податком, а в підтвердженні ширшого стандарту законності, в якому обов'язковий майновий платіж публічно-правового характеру не може бути створений або істотно сформований підзаконним актом за відсутності закону, який визначає його ключові параметри [15].

У сфері місцевого оподаткування ця логіка конкретизована в постанові Об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду від 10 грудня 2021 року у справі № 0940/2301/18. Верховний Суд зазначив, що рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів є нормативно-правовими актами з питань оподаткування, які приймаються на підставі, за правилами та на виконання Податкового кодексу України. Отже, місцева рада не є автономним суб'єктом первинної податкової нормотворчості, а реалізує похідну компетенцію, межі якої визначені законом. Такий підхід підтверджує, що делегування у сфері місцевих податків є допустимим лише тоді, коли закон уже визначив конструкцію відповідного платежу, а місцевий орган конкретизує її в межах, прямо передбачених ПКУ [27].

Ця позиція розмежовує ролі суб'єктів у податковій сфері: парламент визначає модель податку та його обов'язкові елементи, місцева рада конкретизує окремі параметри в межах статті 12 ПКУ, а контролюючий орган лише застосовує чинні приписи. Тому законність вимагає, щоб податкове регулювання ухвалювалося

належним суб'єктом, у межах компетенції та без підміни закону адміністративним чи локальним розсудом.

Ризики сучасного податкового адміністрування: м'яке право, роз'яснення, судові тлумачення.

Сучасна практика податкового регулювання свідчить, що принцип законності може послаблюватися не лише внаслідок прямого делегування нормотворчих повноважень органам виконавчої влади. Не менш істотним є поступове зміщення центру формування податкових правил від парламенту до податкової адміністрації, судів, міжнародних організацій та експертних інституцій [139, ст. 183-184]. С. Доріго описує цей процес як принципу резервування податкового регулювання законом: істотні елементи податкового обов'язку дедалі частіше конкретизуються поза класичною парламентською процедурою через адміністративну практику, судові тлумачення або акти м'якого права [139, ст. 185], внаслідок чого платник податків змушений орієнтуватися не лише на текст закону, а й на адміністративні роз'яснення, судову практику, рекомендації ОЕСР та інші джерела практичного регулювання. За таких умов формальна законність зберігається, але її гарантійна функція істотно послаблюється [139, ст. 191-194].

Це виявляється в трьох напрямках. По-перше, рекомендації ОЕСР у межах BEPS, настанови Європейської Комісії формально не є обов'язковими, однак на практиці часто стають орієнтирами [139, ст. 191-192], зокрема парламент у таких випадках нерідко лише відтворює підходи, попередньо сформульовані в міжнародних неформальних документах [139, ст. 192-193]. Вимога законодавчого встановлення податку виконується формально: правило закріплюється в законі, але його зміст фактично формується поза парламентською процедурою, в середовищах із нижчим рівнем демократичної легітимації, прозорості та контролю [139, ст. 186-187]. По-друге, оціночні критерії загальними правилами протидії зловживанням (GAAR) (штучність операції, відсутність ділової мети або переважна мета уникнення оподаткування), залишають значний простір для тлумачення податковими органами й судами, а межа між допустимим податковим плануванням і неправомірним уникненням оподаткування

визначається не лише законом, а й адміністративною та судовою практикою [139, ст. 188]. Ця проблема частково врівноважується судовим контролем над ІПК. Верховний Суд виходить із того, що ІПК не може встановлювати, змінювати чи припиняти норму законодавства, а лише пояснює її практичне застосування. Тому платник податків вправі оскаржити її як акт індивідуальної дії, у разі суперечності закону [21]. По-третє, якщо податкова норма сформульована недостатньо чітко, суди фактично змушені конкретизувати її зміст у процесі розгляду спорів [139, ст. 183-184]. Так, в Італії Касаційний суд сформував доктрину протидії зловживанню правом безпосередньо на основі конституційних принципів і права ЄС ще до її законодавчої кодифікації [139, ст. 186-187], а практика Суду справедливості ЄС через механізм попереднього розгляду стала інструментом формування податкового права держав-членів [139, ст. 190].

Отже, принцип законності в оподаткуванні означає, що істотні елементи податкового обов'язку мають визначатися законом, а делеговане, адміністративне чи судове уточнення може лише конкретизувати вже встановлене регулювання, не підміняючи його. Водночас акти м'якого права, правила протидії зловживанням з оціночними категоріями, індивідуальні податкові консультації та судові тлумачення дедалі частіше впливають на фактичний зміст податкових обов'язків. Тому відповідність податкового регулювання верховенству права потребує перевірки, чи не відбувається через ці інструменти приховане розширення податкового обов'язку поза межами закону.

1.2.3. Рівність та недискримінація

Рівність перед законом та недискримінація утворюють один із фундаментальних складників верховенства права. У «Мірилі верховенства права» цей складник виокремлено як самостійний розділ, що охоплює рівноправність, рівність перед законом, недискримінацію та позитивну дискримінацію [84, ст. 76-93]. На відміну від окремих інших складових верховенства права, принцип рівності має пряме конституційне закріплення. Частина перша статті 24 Конституції України встановлює рівність громадян у конституційних правах і свободах та рівність перед законом. Це

означає заборону привілеїв і обмежень за ознаками, визначеними Конституцією, однакове застосування закону до осіб у порівнюваних ситуаціях, недопустимість однакового підходу до істотно різних ситуацій, а також рівний доступ до суду та рівні процесуальні можливості під час здійснення правосуддя [84, ст. 76].

Сучасна доктрина розрізняє формальну та субстантивну рівність. Формальна рівність передбачає однакову міру прав і обов'язків для всіх осіб, які перебувають у порівнюваному становищі. Натомість субстантивна рівність вимагає врахування фактичних відмінностей між суб'єктами, оскільки однакове ставлення до істотно різних ситуацій може призводити до несправедливих наслідків. Принцип недискримінації, будучи похідним від рівності, забороняє необґрунтоване відмінне ставлення до осіб в однакових обставинах, а також однакове ставлення до осіб, становище яких істотно відрізняється [75, ст. 111].

ЄСПЛ послідовно визначає дискримінацію як поведження з особами у різний спосіб, без об'єктивного та розумного обґрунтування, у відносно схожих ситуаціях. У справі *Van Raalte v. the Netherlands* суд уточнив, що відмінність є дискримінаційною, якщо вона не переслідує легітимну мету або якщо немає розумного співвідношення між застосованими засобами та переслідуваною ціллю [161, п. 39-45].

Рівність та недискримінація в оподаткуванні: специфіка галузі.

Оподаткування є сферою, де диференціація є структурно неминуchoю: податкове право системно розрізняє платників за доходом, майном, статусом, видом діяльності та джерелом доходу. Принцип соціальної справедливості (пп. 4.1.6 ст. 4 ПКУ) сам по собі вимагає враховувати платоспроможність як підставу для диференціації. Відтак важливим питанням є не сама відмінність у ставленні, а наявність її об'єктивного та розумного виправдання [75, ст. 111-112].

Ця особливість добре простежується у системі принципів податкового права. О. М. Лобач, аналізуючи принципи оподаткування, відносить рівність перед законом і недопущення дискримінації платників податків до юридичних принципів, які визначають формування податкового права та правозастосовної практики. Водночас у

податковій сфері цей принцип не ізольований від соціально-етичних засад, передусім справедливості, горизонтальної та вертикальної рівності й платоспроможності [77, ст. 40-42]. Відтак будь-яка диференціація має відповідати чотирьом вимогам: переслідувати правомірну мету, узгоджену з конституційними цінностями; бути об'єктивно обґрунтованою і невивіркованою; залишатися пропорційною, тобто не виходити за межі необхідного для досягнення мети; не створювати дискримінації за забороненими ознаками. Податкові пільги, які не відповідають цим вимогам, можуть свідчити про порушення не лише Податкового кодексу України, а й Конституції України [77, ст. 40-44].

В зарубіжній доктрині підкреслюється, що в практиці Суду справедливості ЄС саме порівнюваність є вирішальною для багатьох справ про податкову недискримінацію, одним із ключових питань у цьому контексті виступає розмежування податкових резидентів і нерезидентів. Загальне правило полягає в тому, що резиденти й нерезиденти зазвичай не вважаються порівнюваними, однак це припущення може бути спростоване за наявності вагомих підстав [106, ст. 526]. Саме в цій логіці слід розуміти справу Суду справедливості ЄС *Schumacker*, в якій було сформовано, що якщо нерезидент отримує весь або майже весь дохід у державі джерела, а держава резидентства фактично не може врахувати його особисті та сімейні обставини, він може опинитися у становищі, порівнюваному з резидентом [131, п. 31-38; 106, ст. 524]. Отже, різне ставлення до резидента і нерезидента в такій ситуації може становити непряму дискримінацію.

Отже, податкова рівність не зводиться до формального поділу на резидентів і нерезидентів. Вирішальним є те, чи є їхні ситуації порівнюваними з огляду на мету конкретної податкової норми та характер відповідного податкового наслідку.

Нормативне регулювання: конституційний та галузевий рівні.

На конституційному рівні принципи рівності та недискримінації мають відображення в ст. 8 Конституції України, ст. 21 - рівність усіх людей у гідності та правах), ст. 24 – рівність конституційних прав громадян та їх рівність перед законом,

заборона привілеїв чи обмежень за конституційно визначеними або іншими ознаками; ст. 67 – обов’язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

На галузевому рівні ст. 4 ПКУ закріплено принципи рівності усіх платників перед законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (пп. 4.1.2); принцип соціальної справедливості – встановлення податків відповідно до платоспроможності (пп. 4.1.6); принцип нейтральності – недопущення впливу податків на конкурентоздатність платника (пп. 4.1.8); принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів (пп. 4.1.11). Окреме місце посідає ст. 30 ПКУ про податкові пільги. З точки зору рівності пільги є легітимними лише за наявності: (1) правомірної та публічно значущої мети; (2) об’єктивного обґрунтування; (3) пропорційності засобів меті; (4) відсутності необґрунтованої нерівності між порівнюваними платниками.

Практика Конституційного Суду України та Верховного Суду.

Проведений аналіз практики Конституційного Суду України та Верховного Суду дає підстави для висновку, що рівність і недискримінація в оподаткуванні не означають заборони будь-якої диференціації між платниками. Навпаки, у податковій сфері різне ставлення може бути допустимим, якщо воно має законну основу, об’єктивне обґрунтування, публічно значущу мету та не перетворюється на необґрунтований привілей або надмірний тягар. Відтак рівність постає не як формальна однаковість податкових режимів, а як вимога однакового ставлення до порівнюваних платників і належного виправдання відмінностей між ними.

Показовим у цьому контексті є Рішення Конституційного Суду України від 29 січня 2002 року № 1-рп/2002 у справі щодо усунення дискримінації в оподаткуванні суб’єктів підприємницької діяльності. Суд фактично визнав допустимим припинення спеціального пільгового режиму для підприємств з іноземними інвестиціями, оскільки такий режим ставив їх у привілейоване становище порівняно з іншими суб’єктами господарювання [66]. Значення цієї позиції полягає в тому, що податкова пільга не може розглядатися як безумовно виправдана перевага для окремої групи платників. Її

легітимність залежить від наявності належного обґрунтування, а також від того, чи не створює вона необґрунтованої конкурентної переваги та чи зберігає рівні умови оподаткування для осіб у порівнюваному становищі.

Подібну позицію Конституційний Суд України сформулював у рішенні від 16 лютого 2010 року № 5-рп/2010. КСУ прямо зазначив, що податкові пільги є складовою системи оподаткування і мають визначатися виключно законами України. Водночас Суд не ототожнив будь-яку пільгу з дискримінацією, оскільки запровадження пільг щодо окремих податків або конкретних платників може бути сумісним із принципами справедливості, рівності та єдиного підходу в оподаткуванні, якщо воно спрямоване на збалансування інтересів держави, територіальних громад і платників податків [67, п.3]. На рівні практики Верховного Суду ця логіка конкретизована у постанові Судової палати Касаційного адміністративного суду від 17 лютого 2020 року у справі № 820/3556/17. Тлумачачи пільгу з податку на нерухоме майно щодо будівель промисловості, суд виходив із того, що її застосування не може залежати лише від формального статусу власника або назви об'єкта. Визначальним має бути об'єктивний критерій, пов'язаний із метою пільги, а саме фактичне використання відповідного об'єкта для промислового виробництва [25]. Такий підхід запобігає як необґрунтованому розширенню пільги, так і її невинновданому звуженню, оскільки подібні за змістом ситуації мають оцінюватися за однаковими критеріями незалежно від організаційно-правової форми чи статусу платника.

Водночас рівність і недискримінація в оподаткуванні мають значення не лише для податкових пільг. У Рішенні Конституційного Суду України від 27 лютого 2018 року № 1-р/2018. Предметом розгляду було положення ПКУ, яке включало до оподатковуваного доходу суми пенсій або щомісячного довічного грошового утримання понад визначений законом поріг. КСУ звернув увагу, що до запровадження цього регулювання пенсії громадян не підлягали оподаткуванню, а надалі законодавець кілька разів змінював сам критерій, з якого починалося оподаткування. У цьому контексті суд пов'язав верховенство права із соціальною справедливістю, свободою та

рівністю, а справедливість – із рівністю всіх перед законом, цілями законодавця і засобами, які він обирає для їх досягнення [69, п. 4]. Отже, сама по собі відмінність у податковому режимі за розміром доходу не є автоматично неконституційною, але вона має бути належно обґрунтована, стабільна, передбачувана і не повинна порушувати справедливий баланс у правовому становищі платника.

Окремий вимір принципу рівності проявляється у сфері податкової відповідальності. У постанові від 7 лютого 2024 року у справі № 380/7070/23 Верховний Суд наголосив, що платники повинні мати однакові та реальні умови для уникнення відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних у перехідний період [26]. Цей підхід було розвинено у постанові від 13 березня 2024 року у справі № 120/6331/23, де суд прямо вказав, що однакові за характером діяння не можуть тягнути різні умови відповідальності лише через недосконалість законодавчої техніки [30].

Отже, рівність і недискримінація є самостійною складовою верховенства права у сфері оподаткування. Вони реалізуються через рівний підхід до платників, допустимість обґрунтованої диференціації та контроль за податковими пільгами і спеціальними режимами. Рівність в оподаткуванні не означає абсолютної однаковості, однак будь-яка диференціація має бути виправдана законною метою, об'єктивними підставами та вимогою пропорційності.

1.2.4. Домірність (пропорційність)

Домірність (пропорційність) є однією з ключових вимог верховенства права, оскільки вона дає змогу оцінити не лише формальну законність втручання держави у сферу прав особи, а й змістовну виправданість такого втручання. У «Мірилі верховенства права» принцип домірності прямо характеризується як один із визначальних елементів у системі складників правовладдя, попри те, що у класичному переліку Венеційської комісії 2016 року він не був виокремлений як самостійний елемент [84, ст. 98]. В оновленому переліку 2025 Венеційська комісія зберігає цю загальну логіку, в якій верховенство права, права людини й демократія розглядаються як взаємозалежні цінності, а призначення прав людини полягає, зокрема, у захисті особи

від свавільного та надмірного втручання держави, натомість верховенство права має обмежувати й забезпечувати незалежний перегляд здійснення публічної влади [145, ст. 5-6].

Зміст принципу домірності полягає у перевірці співвідношення поставленої мети та засобів її реалізації, чи є він необхідним, тобто чи не існує менш обтяжливого альтернативного засобу, і чи зберігається справедлива рівновага між публічним інтересом та інтересами особи. «Мірило верховенства права» пов'язує домірність із такими критеріями, як «потребність у демократичному суспільстві», «невідкладна суспільна потреба», «переслідувана правомірна мета» та «справедлива рівновага» між загальним інтересом і інтересом особи [84, ст. 98-100].

У доктринальному вимірі такий підхід узгоджується з позицією Ю. Євтошук, яка розглядає принцип пропорційності як необхідну складову верховенства права, що має загальноправовий і універсальний характер. У широкому розумінні цей принцип вимагає, щоб суб'єкти владних повноважень, які прямо чи опосередковано втручаються у сферу приватної автономії особи, застосовували лише розумні та обґрунтовані заходи. Такі заходи мають бути придатними для досягнення легітимної публічної мети, необхідними за відсутності менш обтяжливих альтернатив і сумірними з огляду на баланс між публічним інтересом та правами особи [49, ст. 164]. Вчена зазначає, що зв'язок між принципом пропорційності та верховенством права є невід'ємним і зумовлений їхньою спільною метою, зокрема захистом прав і свобод від свавілля публічної влади [49, ст. 31].

Значну роль у розвитку та практичному застосуванні принципу пропорційності відіграв ЄСПЛ. У його практиці цей принцип розкривається через загальний тест виправданості втручання у конвенційне право. Такий тест передбачає послідовну перевірку трьох питань: чи було втручання передбачене законом, чи переслідувало воно легітимну мету та чи було необхідним у демократичному суспільстві. Саме останній елемент зосереджує власне пропорційний аналіз. На цьому етапі суд оцінює, чи відповідало втручання нагальній суспільній потребі, чи були наведені державою

підстави релевантними і достатніми, а також чи існувало розумне співвідношення між застосованими засобами та метою, якої прагнула держава [154, п. 43, 48-50; 160, п. 45, 59-62].

Нормативні засади принципу домірності у сфері оподаткування.

Базовою конституційною основою принципу домірності є стаття 8 Конституції України, яка закріплює верховенство права і створює загальну рамку для оцінки будь-якого обмеження прав особи. У сфері оподаткування особливе значення має також стаття 41 Конституції України, оскільки податки, збори та фінансові санкції становлять втручання у майнову сферу платника, а тому потребують належного конституційного виправдання. Стаття 64 Конституції України, зі свого боку, визначає загальні межі допустимого обмеження прав і свобод. Стаття 67 закріплює конституційний обов'язок сплачувати податки в порядку і розмірах, встановлених законом, що є водночас підставою легітимного фіскального втручання та по суті його межею.

Конституційний Суд України розкрив практичний зміст цих положень у Рішенні від 7 липня 2004 року № 14-рп/2004. Суд виходив із того, що будь-яке правове обмеження або відмінність у правовому статусі особи має переслідувати істотну мету, бути об'єктивно виправданим, обґрунтованим і справедливим. За відсутності такої мети або за наявності менш обтяжливих засобів її досягнення обмеження втрачає ознаки правомірного втручання і може набувати характеру довільного або дискримінаційного бар'єра [65, п. 4]. Безпосередньо у сфері оподаткування цей підхід застосовано в Рішенні КСУ від 24 березня 2005 року № 2-рп/2005 у справі про податкову заставу. Суд визнав сам інститут податкової застави конституційно допустимим засобом захисту публічних інтересів, однак водночас визнав неконституційними положення, які порушували вимогу домірності. Йшлося, по-перше, про виникнення застави лише через неподання або несвоєчасне подання декларації без урахування реального характеру порушення; по-друге, про поширення застави на будь-які активи платника незалежно від суми податкового зобов'язання, що могло призводити до багаторазового перевищення вартості обтяженого майна над розміром боргу [62, п. 4]. Обидва аспекти

демонструють різні прояви порушення принципу домірності. У першому випадку йдеться про відсутність належного зв'язку між обраним засобом і метою регулювання, тобто про проблему придатності заходу. Як зазначає Ю. Євтошук, непридатним є державний захід, який у принципі не може досягти поставленої мети [49, ст. 76]. У другому випадку порушується заборона надмірності, оскільки обтяження, покладене на платника податків, виходить за межі того, що є необхідним для захисту публічного інтересу [49, ст. 85].

На рівні галузевого законодавства принцип домірності отримав у ПКУ розосереджене, але системне відображення. Підпункт 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПКУ закріплює принцип соціальної справедливості – встановлення податків відповідно до платоспроможності платників та справедливого розподілу тягара [49, ст. 69]. Відтак платник з меншою здатністю до сплати не може нести той самий абсолютний тягар, оскільки пропорційний зв'язок між навантаженням і можливостями є фактично конституційною вимогою. У цьому ж контексті слід розглядати й податкові пільги. Відповідно до статті 30 ПКУ вони можуть передбачати звільнення від сплати податку, зменшення податкового зобов'язання, знижену ставку або інший спосіб пом'якшення податкового тягара. Тому пільга є допустимою не як довільна перевага, а як засіб домірної диференціації, якщо її підстави пов'язані з особливостями платника, видом діяльності, об'єктом оподаткування або суспільним значенням відповідних витрат.

Підпункт 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПКУ встановлює презумпцію правомірності рішень платника в умовах неоднозначного трактування норм. Ця норма реалізує домірність через її зв'язок із правовою визначеністю. Якщо норма допускає кілька тлумачень, покладання несприятливих наслідків на платника, котрий обрав правомірний варіант поведінки, є непридатним засобом, позаяк не має причинно-наслідкового зв'язку з жодною легітимною ціллю [49, ст. 81].

Статті 109–112 ПКУ, закріплюючи вину та умисел як критерії відповідальності, реалізують вимогу необхідності з тесту пропорційності, оскільки законодавець

зобов'язаний диференціювати санкції залежно від тяжкості порушення, розміру шкоди та ступеня вини, інакше захід виходить за межі необхідного [49, ст. 83].

На рівні ПКУ вимога домірності відповідальності відображена у статтях 109–112, які прив'язують санкції до вини та умислу, і статтях 113, 123–124, 126, 120¹, що визначають конкретні їх види. У сукупності вони утворюють нормативну основу для перевірки придатності, необхідності та сумірності фіскальної відповідальності. У цьому контексті показовою є справа № 813/4374/16, в якій Верховний Суд підтримав скасування штрафу за помилку в призначенні платежу, оскільки санкція була спрямована не на компенсацію шкоди бюджету, а мала характер покарання, непропорційного вчиненому [18]. У справі № 160/1553/19 щодо ТОВ «АТБ-Маркет» ця логіка проявилася у спорі про штраф за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. Суди врахували, що порушення мало технічний характер і не завдало шкоди бюджету чи контрагентам. Верховний Суд, застосувавши ретроспективну норму, спрямовану на усунення надмірного тягара відповідальності, скасував основну частину штрафу, що перевищувала 107 млн грн [17].

Отже, домірність в оподаткуванні формується на трьох рівнях: Конституція визначає межі фіскального втручання, ПКУ конкретизує їх щодо податкового тягара, відповідальності та оскарження, а практика КСУ і ВС застосовує ці межі через тест придатності, необхідності та сумірності.

Практика ЄСПЛ: домірність і ст. 1 Протоколу № 1.

У справах *N.K.M. v. Hungary* ЄСПЛ визнав, відповідно, конфіскаційний 98-відсотковий податок на виплати держслужбовцям не забезпечують справедливого балансу між публічними та приватними інтересами [157, п. 64, 66-67, 72-74]. У справі *Mamidakis v. Greece* непропорційним визнано митний штраф, що позбавив заявника права на мирне користування майном [156, п. 40-48]. У справі *Bulves AD v. Bulgaria* ЄСПЛ встановив принципову заборону перекладення відповідальності на добросовісного платника за дії його контрагента, відповідно до якої платник, який своєчасно і повністю виконав власні зобов'язання зі звітності з ПДВ, не повинен нести

повні наслідки невиконання обов'язків постачальником, адже це вважається надмірним індивідуальним тягарем [148, п. 63, 69-71].

Практика Суду ЄС.

У справі *Farkas, C-564/15* (2017) Суд справедливості ЄС констатував несумісність із принципом пропорційності 50-відсоткового штрафу за помилкову сплату ПДВ продавцю замість застосування механізму зворотного нарахування, оскільки бюджет не зазнав жодних втрат і ознаки шахрайства були відсутні [129, п. 58-60, 64-65]. Також одним із ключових рішень Суду справедливості ЄС щодо пропорційності є *Hughes de Lasteyrie du Saillant* 2004 року. У цій справі суд визнав несумісним зі свободою підприємництва французький податок на вихід (*exit tax*), який передбачав оподаткування нереалізованого приросту вартості цінних паперів у момент перенесення особою резидентства до іншої держави-члена ЄС. Важливо, що суд не прийняв посилення держави на запобігання ухиленню від оподаткування як достатнє виправдання, оскільки загальний захід, спрямований на всіх осіб, які змінюють резидентство, а не на конкретні штучні схеми, не відповідає вимозі пропорційності [130, п.45-54, 65-69].

Отже, домірність у сфері оподаткування виконує роль змістовного запобіжника проти надмірного фіскального втручання: вона вимагає, щоб податковий тягар, заходи забезпечення та фінансові санкції були не лише формально передбачені законом, а й придатні, необхідні та співмірні з легітимною метою. Практика КСУ, Верховного Суду, ЄСПЛ і Суду справедливості ЄС підтверджує спільний підхід: навіть за наявності публічного інтересу держава не може перекладати на платника непропорційний індивідуальний тягар, застосовувати санкції без урахування вини, шкоди й характеру порушення або створювати загальні фіскальні обмеження там, де мети можна досягти менш обтяжливими засобами.

1.2.5. Адміністративна дискреція

Принцип запобігання зловживанню повноваженнями є важливою складовою верховенства права, оскільки публічна влада не може діяти довільно, ухвалювати

необґрунтовані рішення або використовувати надані повноваження всупереч їхньому призначенню. Йдеться не про повне усунення адміністративного розсуду, а про його юридичне впорядкування, оскільки будь-яка дискреція має здійснюватися в межах закону, з легітимною метою, на підставі об'єктивних критеріїв і з можливістю ефективного контролю [84, ст. 116, 118-119]. Ця вимога пов'язується із запобіганням несправедливим, необґрунтованим, нерозумним або довільним рішенням, а основним засобом такого запобігання визначається саме обмеження розсуду органів публічної влади [84, ст. 116]. Оновлений *Rule of Law Checklist* Венеційської комісії 2025 року розвиває цей підхід через вимоги чітких правових меж дискреції, дотримання принципів рівності, пропорційності та захисту легітимних очікувань, а також наявності судового або іншого незалежного перегляду адміністративних рішень [145, п. 65-68].

Теоретико-правова природа обмеження дискреційних повноважень полягає в тому, що дискреція визнається необхідним, але потенційно ризиковим інструментом публічного управління. В.М. Венгер слушно зауважує, що розуміння дискреції як вирішення питання «на власний розсуд» без правових меж наближає її до свавілля, а не до правової форми реалізації владного повноваження. Тому дискреція є допустимою лише як свобода вибору в межах права: закон має надавати повноваження, визначати його межі та зв'язувати суб'єкта владних повноважень правовими критеріями [6, ст. 49-51]. Подібний підхід простежується і в позиції Л. Аллахвердової, яка розглядає межі дискреції як запобіжник від свавілля: адміністративний розсуд потрібен для врахування індивідуальних обставин справи, однак має застосовуватися для ухвалення оптимального рішення відповідно до принципів права і в межах закону [1, ст. 35-36]. У цьому контексті доречною є позиція Ю. Б. Ключковського, за якою закон повинен встановлювати цілі дискреції та засоби їх досягнення, а правова визначеність вимагає чіткості підстав, цілей і змісту нормативних приписів [46, ст. 131-132]. Для податкових правовідносин це означає, що розсуд контролюючого органу не може існувати як фіскальна свобода обрати найсуворіше рішення. Він має бути пов'язаний із метою

податкової норми, об'єктивними критеріями оцінки поведінки платника, вимогами добросовісності, пропорційності та можливістю ефективного оскарження.

Д. де Коган пропонує розуміти податкову дискрецію як інструмент, сумісність якого з верховенством права залежить не від самого факту наявності адміністративного розсуду, а від його правової легітимації. Податкова дискреція має бути інтегрована в правову систему та оцінюватися щонайменше за двома критеріями: чи є вона легітимною за своїм джерелом і чи є легітимною в практичному здійсненні, інакше існує ризик поступового зміщення податкових повноважень до адміністрації без достатнього обґрунтування та на шкоду традиційним цінностям верховенства права [134, ст. 2,4]. В той же час Міжнародний Валютний Фонд у праці *«Strengthening Tax Governance Through Legal Design»* (2025) констатує, що слабке правове регулювання дискреції є одним із головних чинників вразливості систем податкового управління, адже прогалини у праві та двозначність законодавства надають посадовим особам широкий простір для «переговорних інтерпретацій» і «творчого правозастосування» [260, ст. 4-5]. Таким чином, дискреція в оподаткуванні може бути закономірним, але потенційно ризиковим елементом публічного адміністрування. Відповідно, проблема полягає не у самому факті існування дискреції, а у визначенні меж її допустимості та у побудові дієвих механізмів підзвітності.

У цьому контексті А. Барікова конкретизує проблему надмірної дискреції вже на матеріалі Податкового кодексу України. Її позиція полягає в тому, що ПКУ містить не лише матеріальні норми про податковий обов'язок, а й значний масив змістовно процесуальних положень, які фактично регулюють порядок судового захисту, процесуальні строки оскарження, наслідки судового оскарження та виконання судових рішень. Саме таке поєднання матеріального і процесуального регулювання в одному акті, на думку авторки, створює невиправдано широкий простір для розсуду податкових органів, платників і судів, оскільки кожен із цих суб'єктів змушений самостійно визначати співвідношення норм ПКУ з нормами КАС України [4, ст. 133-135, 137-138].

Конституційну основу обмеження дискреції в Україні утворює система взаємопов'язаних норм. Стаття 3 встановлює, що права і свободи людини визначають зміст і спрямованість діяльності держави, унеможливорюючи трактування публічних повноважень як самоцілі. Стаття 8 закріплює верховенства права як засадничу концепцію. Частина 2 статті 19 є ключовим застереженням: органи державної влади зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень і у спосіб, передбачені Конституцією та законами України. Стаття 55 гарантує право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів влади, як процесуальний запобіжник проти зловживання.

На рівні ПКУ нормативна рамка обмеження дискреції будується довкола кількох ключових елементів. Стаття 20 чітко регламентує права контролюючих органів вичерпним переліком реалізованими виключно в межах ПКУ. Стаття 21 зобов'язує посадових осіб діяти відповідно до Конституції та законів. Статті 61–62 формалізують підстави і форми податкового контролю. Статті 75–86 детально регламентують підстави, строки і процедуру перевірок.

У цьому контексті показовим для розуміння меж дискреції у податковому праві є висновок Верховного Суду у постанові від 6 квітня 2021 року у справі № 805/696/18-а щодо списання безнадійного податкового боргу. Спір виник у зв'язку з відмовою контролюючого органу списати податковий борг ПАТ «Донбасенерго» з екологічного податку та рентної плати за спеціальне використання води за період 2015–2016 років. Платник обґрунтовував вимогу тим, що борг стосувався діяльності Старобешівської ТЕС на території, де органи державної влади тимчасово не здійснюють свої повноваження, а неможливість виконання податкового обов'язку була підтверджена сертифікатами Торгово-промислової палати України про форс-мажорні обставини. Верховний Суд, тлумачачи статтю 101 ПКУ, виходив із того, що безнадійний податковий борг підлягає списанню, а борг, який виник унаслідок обставин непереборної сили, прямо охоплюється поняттям безнадійного боргу. Суд також врахував положення підзаконного Порядку списання безнадійного податкового боргу,

за яким наявності підтвердних документів керівник контролюючого органу приймає рішення про списання [24].

Саме на цій основі Верховний Суд відхилив аргумент податкового органу про те, що прийняття рішення про списання є сферою його адміністративного розсуду. Суд розмежував ситуацію, коли орган справді має вибір між кількома юридично допустимими рішеннями, і ситуацію, коли закон пов'язує настання певних фактів із єдиним правомірним наслідком. У згаданій справ після встановлення факту форс-мажору, подання сертифікатів ТПП і підтвердження зв'язку між відповідними обставинами та неможливістю виконання податкового обов'язку контролюючий орган уже не вирішував питання доцільності списання. Його повноваження трансформувалося у зв'язану компетенцію, де він мав перевірити наявність передбачених законом умов і, якщо вони підтверджені, прийняти рішення про списання. Тому зобов'язання судом контролюючого органу прийняти таке рішення не було підміною адміністративного розсуду, а становило судовий контроль за виконанням прямо визначеного законом обов'язку [24].

Податкові перевірки, моніторинг ризиків і правила протидії зловживанням: межі адміністративної дискреції.

Податкова перевірка є найбільш інтенсивною формою податкового контролю, оскільки безпосередньо втручається у сферу прав та законних інтересів платника. Тому її призначення, предмет, строки, процедура проведення і доказова база мають бути чітко обмежені законом. Відповідно до статей 75–86 ПКУ кожний вид перевірки має визначені підстави, межі та порядок оформлення результатів. Зокрема, документальна позапланова перевірка може призначатися лише за підстав, прямо передбачених статтею 78 ПКУ, а не з огляду на загальну суб'єктивну оцінку платника як «підозрілого» або фіскально ризикового.

Судова практика Верховного Суду підтверджує, що адміністративна дискреція контролюючого органу при призначенні податкової перевірки не є вільним фіскальним розсудом, а має здійснюватися в чітких правових межах. У постанові від 22 вересня

2020 року у справі № 520/8836/18 Верховний Суд, тлумачачи підпункт 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 ПКУ, зазначив, що сама наявність податкової інформації про можливі порушення не надає податковому органу необмеженого права на позапланову перевірку. Така перевірка можлива лише за умови, що платник не усунув сумніви контролюючого органу шляхом надання пояснень і документів. При цьому податковий орган має право оцінювати ці пояснення, однак така оцінка повинна бути пов'язана з конкретними підставами перевірки, а не з абстрактною підозрою щодо платника [20]. Подібний підхід відображено у постанові від 1 квітня 2021 року у справі № 810/1420/16: Верховний Суд підкреслив, що право на проведення перевірки виникає лише за наявності законної підстави та належно оформлених процедурних документів, а порушення права платника на участь у розгляді заперечень до акта перевірки впливає на правомірність податкових повідомлень-рішень, прийнятих за її результатами [14]. Отже, у сфері податкових перевірок розсуд ДПС допускається лише при оцінці конкретних обставин і документів, але не охоплює права самостійно створювати підстави для перевірки або легалізувати її наслідки всупереч статтям 75–86 ПКУ.

Система моніторингу відповідності ризикам (СМКОР) в розрізі ПДВ за статтею 201 ПКУ є іншим прикладом регульованої, висококонфліктної дискреції. Пункт 201.16 ПКУ допускає зупинення реєстрації податкової накладної або розрахунку коригування ПДВ у порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України, а постанова КМУ № 1165 деталізує критерії ризиковості, ознаки безумовної реєстрації, показники позитивної податкової історії та порядок ухвалення рішень. Водночас формальна наявність критеріїв не усуває ризику довільного правозастосування. Рішення про блокування не може бути шаблонним або обмежуватися посиланням на критерій ризиковості. Контролюючий орган має зазначити, які саме обставини платника, операції чи податкової накладної стали підставою для втручання та чому подані документи не спростували відповідні сумніви. Без такого обґрунтування платник не може зрозуміти мотиви блокування й ефективно оскаржити його в адміністративному чи судовому порядку.

Судова практика Верховного Суду підтверджує, що дискреція комісій ДПС у межах СМКОР не є вільною: вона обмежена процедурними вимогами, доказовими стандартами та обов'язком належного мотивування рішення. У постанові від 5 січня 2021 року у справі № 640/11321/20 суд наголосив, що рішення про відповідність платника критеріям ризиковості підлягає змістовному судовому контролю. Суд має перевіряти не лише сам факт прийняття рішення, а й його зміст, порядок ухвалення, повноваження комісії, протокол засідання та документи, на які посилається податковий орган. У цій же справі Верховний Суд визнав проблемним те, що податковий орган фактично лише процитував пункт 8 Критеріїв ризиковості, не розкривши суті податкової інформації, не ідентифікувавши конкретні ризикові операції чи податкові накладні [23]. Інший аспект цієї ж логіки відображено у постанові від 3 листопада 2021 року у справі № 360/2460/20: суд підкреслив, що можливість платника надати належний пакет документів прямо залежить від того, чи конкретизував контролюючий орган критерій ризику та перелік документів, необхідних для розгляду питання реєстрації [22]. Отже, у процедурах СМКОР адміністративний розсуд ДПС обмежений не лише формальними критеріями ризиковості, а й обов'язком індивідуально мотивувати рішення, довести його фактичні підстави та створити платнику реальну можливість спростувати сумніви контролюючого органу.

Отже, адміністративна дискреція в оподаткуванні є необхідним, але юридично ризиковим інструментом публічного управління. Її допустимість залежить не від самого факту наявності розсуду, а від умов його здійснення: чіткої законодавчої підстави, легітимної мети, об'єктивних критеріїв, належного мотивування та ефективного судового контролю. Якщо закон передбачає єдиний правомірний наслідок, розсуд органу зникає і замінюється зв'язаною компетенцією. Якщо ж вибір між кількома варіантами є допустимим, він має бути пропорційним, обґрунтованим і однаково застосовним до всіх платників. Недотримання цих умов перетворює формально законний механізм на інструмент вибіркового правозастосування, що суперечить конституційним засадам діяльності публічної влади та стандартам верховенства права.

1.2.6. Доступ до правосуддя

Доступ до правосуддя розглядається як самостійна складова верховенства права. Його зміст охоплює право на звернення до незалежного й неупередженого суду, справедливий і публічний розгляд у розумні строки, право бути почутим, отримати вмотивоване рішення, скористатися апеляційним і касаційним переглядом, а також домогтися реального виконання судового рішення [84, ст. 130-151]. Подібний підхід збережено і в оновленому *The Rule of Law Checklist* Венеційської комісії 2025 року [145, п. 101-104]. У цьому контексті доступ до правосуддя є не лише формальним правом звернутися до суду, а практичною гарантією прав людини, фактично механізмом, що перетворює абстрактні правові норми на реально діючий захист [84, ст. 130-131].

Доступ до правосуддя розглядається як елемент правовладдя у широкому значенні, що охоплює можливість особи запобігти порушенню своїх прав або отримати ефективний захист у разі їх порушення. Водночас сама наявність судових та інших правозахисних інституцій ще не гарантує реальної доступності правосуддя. Практична реалізація цього права залежить від того, чи не створюють встановлені процедури надмірних процесуальних або матеріальних бар'єрів, зокрема через недосконалість процесуального законодавства, недостатність фінансових ресурсів, відсутність належної правової допомоги чи нерівність фактичних можливостей сторін [54, ст. 62-63].

Для порівняння, значення доступу до правосуддя в контексті верховенства права виразно розкрив Верховний суд Великої Британії у справі *R (UNISON) v Lord Chancellor* 2017 року. Суд наголосив, що право доступу до суду є невід'ємним від верховенства права: без реальної можливості звернутися до суду закони ризикують перетворитися на «мертву літеру» («*dead letter*»), а права – втратити практичний зміст. Важливо, що суд відкинув розуміння правосуддя як звичайної платної послуги для приватних «користувачів», доступ до суду має суспільну цінність, оскільки забезпечує дієвість правового порядку загалом [266, п. 66-68].

Право на ефективне оскарження фіскальної претензії держави.

Право на ефективне оскарження фіскальної претензії держави є невід’ємним елементом ширшої концепції права платника податків на захист. У доктрині це право розглядається не як суто процедурна гарантія, а як фундаментальна умова легітимності оподаткування, адже платник є не лише зобов’язаним суб’єктом, а рівноправним учасником правовідносин, якому має бути забезпечена реальна можливість оспорити дії держави. М Річардсон наголошує, що в системі оподаткування мають існувати взаємні права й обов’язки сторін, а платник не може брати участь у податкових відносинах без права на захист [254, ст. 3-4, 12-13].

У площині європейського права ефективне оскарження фіскальної претензії держави забезпечується двома паралельними системами. Стаття 47 Хартії основних прав ЄС гарантує право на ефективний засіб правового захисту та справедливий розгляд, а сама Хартія після набрання чинності Лісабонським договором набула такої самої юридичної сили, як і установчі договори ЄС [254, ст. 1, 117]. Водночас захист платника за ЄКПЛ має певні межі. Після рішення у справі *Ferrazzini v. Italy* ЄСПЛ послідовно виходить із того, що стаття 6 (1) Конвенції не застосовується до класичних податкових спорів [254, ст. 16-17]. Однак це не означає відсутності гарантій ЄКПЛ у податковій сфері. Захист платника може забезпечуватися іншими положеннями Конвенції, зокрема статтею 1 Першого протоколу щодо мирного володіння майном і статтею 14 щодо заборони дискримінації, які дають змогу оцінювати фіскальні претензії держави з погляду пропорційності та недискримінації [254, ст. 13, 17].

Важливо зазначити, що критичним чинником реальної ефективності оскарження є його вартість. Дослідження М. Валпола та Б. Тран-Нама демонструє, що лише близько 5% платників, що мають спір із податковим органом в Австралії, реально звертаються до незалежного перегляду рішень, [277, ст. 49] оскільки витрати на оскарження в окремих випадках можуть бути співмірними із самою сумою оскаржуваного податку або навіть перевищувати її [277, ст. 47-48], що перетворює право на захист на декларацію для дрібних та середніх платників. Українська практика також підтверджує цю закономірність: у 2021–2023 роках та I півріччі 2024 суди розглянули 72,8 тис. справ

за позовами до органів ДПС, причому 74,7 % таких справ було вирішено на користь платників [89, ст. 57]. Це свідчить, що судовий перегляд часто є необхідним засобом усунення неправомірних фіскальних претензій, а витрати на нього безпосередньо впливають на ефективність права на захист.

Фінансовий тягар судового оскарження складається із судового збору та витрат на професійну правничу допомогу. Для адміністративних майнових позовів Закон України «Про судовий збір» встановлює ставку 1,5 % ціни позову для юридичних осіб і суб'єктів владних повноважень та 1 % для фізичних осіб і ФОП, із визначеними мінімальними та максимальними межами. Подання апеляційної та касаційної скарги потребує сплати підвищених ставок, а саме 150 % і 200 % відповідно [50, ч.2 ст. 4]. Водночас платник податків, окрім певних випадків визначених процесуальним законодавством, змушений залучати адвоката [73, ст. 131-2; 55, ст. 57], тоді як до представників ДПС таких вимог немає. Це створює нерівність ресурсних позицій, особливо для малого та середнього бізнесу та по суті значною мірою впливає на реалізацію доступу до правосуддя.

Показовим є те, що навіть для ДПС судові витрати є суттєвими. За даними Рахункової палати, у 2021–2023 роках та I півріччі 2024 року органи ДПС сплатили 805,8 млн грн судового збору, це у свою чергу означає, що третину фактичних податкових надходжень за рішеннями судів, винесеними на користь органів ДПС, було витрачено на судовий збір [89, ст. 24]. Якщо такий тягар є відчутним для державного органу зі штатним юридичним ресурсом, то для платника сукупні витрати на судовий збір, адвоката, час і заблоковані фінансові ресурси можуть мати стримувальний ефект в контексті реалізації права на судовий розгляд. Рахункова палата прямо пов'язує тривалі процеси оскарження та затримку виконання судових рішень із додатковими витратами платників на судовий збір і юридичні послуги [89, ст. 5-6].

Нормативне закріплення в праві України та судова практика.

На конституційному рівні право на ефективне оскарження у податкових правовідносинах ґрунтується на статтях 3, 8, 55, 124 і 129 Конституції України. У

сукупності вони закріплюють пріоритет прав людини, верховенство права, право на судовий захист, поширення юрисдикції судів на будь-який юридичний спір, а також засади рівності сторін, змагальності, мотивованості судового рішення та права на його перегляд.

На галузевому рівні центральне значення має стаття 56 ПКУ, яка закріплює право платника оскаржити рішення контролюючого органу в адміністративному або судовому порядку. Це положення доповнюється статтею 17 ПКУ, яка визначає процесуальні права платника, пунктами 56.18 і 56.19 щодо строків і порядку звернення до суду, а також пунктом 56.4 ПКУ, який покладає обов'язок доведення правомірності рішення саме на контролюючий орган. Останнє положення є ключовою гарантією процесуальної рівності у податковому спорі. Разом із тим КАС України не передбачає обов'язкового досудового оскарження для звернення до суду, що відповідає конституційній гарантії ст. 55 Конституції.

У межах адміністративного судочинства цю систему конкретизують статті 2, 6, 9, 77, 122 і 242 КАС України. Вони закріплюють ефективний судовий захист від порушень з боку суб'єктів владних повноважень, верховенство права як засаду судочинства, змагальність сторін, обов'язок органу влади доводити правомірність свого рішення, строки звернення до суду та вимогу законності й обґрунтованості судового рішення. У сукупності ці норми формують послідовний механізм захисту платника: право на оскарження, процесуальну рівність, обов'язок контролюючого органу довести правомірність свого рішення, розгляд у розумні строки, право на перегляд і виконання судового рішення.

Судова практика конкретизує доступ до правосуддя у податкових правовідносинах не як абстрактну можливість звернення до суду, а як реальний механізм перевірки фіскальної претензії держави, вибору належного способу захисту та фактичного поновлення порушеного права платника.

Це простежується практиці Великої Палати Верховного Суду. Для прикладу важливий аспект доступу до правосуддя пов'язаний із недопущенням надмірного

процесуального формалізму. У постанові від 31 серпня 2023 року у справі № 990/114/23 Велика Палата Верховного Суду наголосила, що залишення позову без руху або його повернення є допустимими лише тоді, коли недоліки позовної заяви справді перешкоджають відкриттю провадження чи розгляду справи. Надмірно формальне застосування процесуальних вимог може саме по собі порушувати право особи на доступ до суду [12]. Для податкових спорів цей підхід має особливе значення, оскільки платник не повинен втрачати можливість судового перегляду рішення ДПС через формальні недоліки, які не заважають суду зрозуміти зміст вимог, предмет спору та характер оскаржуваної фіскальної претензії.

Ще один вимір доступу до правосуддя розкрито у постанові Великої Палати Верховного Суду від 19 січня 2023 року у справі № 140/1770/19 щодо тривалої бездіяльності держави з бюджетного відшкодування ПДВ. Проблема цієї справи полягала не лише в тому, що платник звернувся до суду, а в тому, що попередні механізми захисту не забезпечували реального отримання належних йому коштів. Велика Палата звернула увагу на недієвість існуючих механізмів бюджетного відшкодування та визнала, що способи захисту, які лише зобов'язують контролюючий орган вчинити проміжні адміністративні дії, не завжди призводять до ефективного відновлення права платника. Саме тому у випадку тривалої бездіяльності держави доступ до правосуддя має включати можливість обрати такий спосіб захисту, який реально усуває наслідки порушення, зокрема шляхом стягнення бюджетної заборгованості [13]. Це рішення демонструє, що доступ до правосуддя у податкових правовідносинах охоплює не лише право ініціювати судовий процес, а й можливість домогтися реального поновлення порушеного майнового становища платника.

У сукупності ці рішення дозволяють сформулювати три висновки: податковий обов'язок не усуває права платника на судовий контроль; судовий захист має бути належним і здатним реально вплинути на правове становище платника; доступ до правосуддя має оцінюватися не лише за фактом відкриття судового провадження, а й за можливістю фактичного поновлення порушеного права.

Відтак право на ефективне оскарження фіскальної претензії держави не вичерпується наявністю формальних процедур, воно набуває реального змісту лише тоді, коли платник здатний реально скористатися цими процедурами без непропорційного матеріального тягаря, отримати вмотивовану відповідь на свої аргументи, домогтися фактичного поновлення порушеного права, а не лише проміжного адміністративного реагування з боку держави.

Таким чином, складові верховенства права у податкових правовідносинах утворюють не набір абстрактних принципів, а систему конкретних вимог до легітимності фіскальної влади держави. Законність визначає належну форму встановлення податкового обов'язку, правова визначеність забезпечує передбачуваність статусу платника і наслідків його поведінки, рівність і недискримінація вимагають однакового масштабу правового ставлення до порівнюваних ситуацій, пропорційність обмежує надмірне втручання у майнову сферу особи, заборона зловживання повноваженнями стримує адміністративну довільність, а доступ до правосуддя гарантує реальну можливість перевірити обґрунтованість фіскальної претензії держави. У своїй сукупності ці елементи показують, що податкова система не може оцінюватися лише за критерієм фіскальної ефективності. Її правова якість визначається тим, наскільки вона здатна поєднати публічну потребу у фінансуванні спільних благ із повагою до автономії, гідності та правового становища платника податків.

Саме тому подальший аналіз податку як правового явища потребує звернення не лише до його владно-примусової природи, а й до його соціального та антропологічного змісту. Якщо верховенство права встановлює вимоги до форми, меж і способу здійснення фіскальної влади, то дослідження генези податку дозволяє з'ясувати, чому та за яких умов податковий обов'язок взагалі може бути легітимним у правовій спільноті. Це створює підставу для переходу до аналізу податку як інституту взаємної участі особи і суспільства у фінансуванні спільних публічних потреб.

1.3. Податок: право чи обов'язок, генеза підходів крізь призму верховенства права

Верховенство права у сфері оподаткування не вичерпується вимогою, щоб податок був встановлений законом. Розділи 1.1 і 1.2 цієї дисертації підтверджують, що верховенство права є багатовимірним явищем, адже поряд із формальним виміром (якістю норм, їх ясністю і передбачуваністю), воно охоплює і змістовний вимір, що вимагає пропорційності, справедливості та поваги до невід'ємних прав людини. Обидва виміри є взаємонеобхідними, оскільки правова система, яка задовольняє лише формальні вимоги, але допускає систематичне ігнорування прав особи, не може вважатися такою, що дотримується верховенства права [145, п. 21-22].

Якщо перенести цю логіку у сферу оподаткування, постає питання про змістовний критерій легітимності фіскальної вимоги держави. Йдеться про те, що робить конкретний податок правомірним не лише формально, а й з погляду верховенства права. Відповідь не може обмежуватися посиланням на рішення парламенту чи закріплення податкового обов'язку в законі, оскільки формальна законність є лише одним із вимірів верховенства права і не вичерпує його змісту. Це питання набуває особливої практичної ваги у сфері оподаткування, де формальні критерії встановлення юрисдикційного зв'язку особи з державою, зокрема інститут податкового резидентства, не завжди відображають реальний характер цього зв'язку.

Пошук змістовного критерію легітимності оподаткування доцільно розпочати з аналізу генези податку як правового явища. Це питання має не лише теоретичне значення, оскільки відповідь на нього визначає роль людини у фіскальних відносинах. Вона може розглядатися або як первинний суб'єкт і носій власного права, або як об'єкт владного вилучення. Від цього залежить і стандарт, за яким має оцінюватися легітимність конкретного податкового режиму.

У доктрині можна виокремити дві принципово різні відповіді на це питання. Перша є державоцентричною і розглядає податок як одностороннє, примусове та

безальтернативне вилучення, джерелом якого є суверенна влада держави [123; 96; 276]. Друга є антропосоціокультурною і пов'язує виникнення оподаткування не з появою держави, а з природою людини як соціальної істоти та потребою кооперації для задоволення публічних потреб [36; 37; 182; 224]. Як буде показано нижче, ці підходи по-різному відповідають на питання про підставу фіскального обов'язку, його первинного суб'єкта та межу між легітимним оподаткуванням і свавільним вилученням.

У своїй роботі М. Конан аналізує погляди французького юриста Г. Жезе щодо поняття податку. На основі праць Г. Жезе з 20-х років 20 століття М. Конан зазначає, що у французькому каноні фінансового права податок класично визначається як одностороння грошова виплата, що накладається державними органами влади, остаточна і без прямої компенсації, для покриття публічних (державних) витрат [123; 74, ст. 10]. Відтак податок походить від суверенної влади, що служить загальним інтересам. У цьому підході оподаткування розглядається як елемент державного правового порядку, який тримається на принципі законності: податки можуть встановлюватися лише законом, а легітимність податку пояснюється колективною згодою громадян через їхніх представників у парламенті [96, ст. 9-10; 74, ст. 10].

На практиці це означає, що податкове законодавство ухвалюється в межах парламентської процедури, в той час коли в податковій сфері законодавча ініціатива та технічне опрацювання норм значною мірою зосереджені на рівні уряду та податкової адміністрації [96, ст. 2-3; 74, ст. 10]. На етапі застосування податкового законодавства ключову роль відіграє податкова адміністрація, яка реалізує надані їй широкі владні повноваження, а також формує практику через підзаконні акти, податкові роз'яснення та інструкції для своїх посадових осіб [96, ст. 2,4; 74, ст. 10].

Здійснення фіскальної влади передбачає значно ширші повноваження і прерогативи на користь фінансової адміністрації (*des pouvoirs et des prérogatives beaucoup plus importants*), тоді як податковий обов'язок виникає не з договору, а з одностороннього публічно-правового припису закону, який визначає юридичний факт, що зумовлює статус платника податку (*redevable de l'impôt*) [96, ст. 2-3; 74, ст. 10-11].

Задовго до підходів Г. Жезе подібну проблематику порушував А. Вагнер, якому приписують формулювання так званого закону зростання державної активності: у міру суспільного (цивілізаційного) розвитку функції держави та обсяг публічних видатків мають тенденцію до розширення [276; 74, ст. 11]. У сучасній літературі цей підхід зазвичай описують як закон Вагнера (*Wagner's law*), тобто як довгостроковий позитивний зв'язок між економічним розвитком і зростанням державних видатків [211, ст. 11; 74, ст. 11]. Емпіричні панельні дослідження для розвинених країн, зокрема країн ОЕСР, також фіксують стійку позитивну кореляцію між публічними видатками та ВВП (або ВВП на душу населення), що узгоджується з цією логікою [211, ст. 1, 3-8 ; 74, ст. 11].

В англо-американській податково-правовій традиції державницьке суверенне трактування податку виразно простежується у працях американського юриста Т. М. Кулі. Так, у справі *Rancho Santa Anita v. City of Arcadia*, суд, посилаючись на праці М. Кулі, звернув увагу, що податки визначаються як податковий тягар або збір, що накладаються законодавчою владою на осіб або майно, з метою збору коштів для суспільних потреб. Право оподатковувати ґрунтується на необхідності і є невід'ємною частиною суверенітету [247; 74, ст. 11].

У підсумку всі наведені підходи зводяться до того, що оподаткування слід розуміти передусім як елемент публічної влади й державного порядку, а податок є одностороннім і примусовим грошовим обов'язком без індивідуальної компенсації, легітимізований потребою фінансувати публічні видатки та закріплений на рівні закону. Тобто ці підходи ігнорують право особи, як індивіда, на отримання безпосередньо частини цих видатків.

Подібна державоцентрична позиція відтворюється і в українській науковій традиції фінансового та податкового права. Так, за інтерпретацією М. П. Кучерявенка податкові відносини прямо характеризуються як владно-майнові, а податкове право - як складний інститут фінансового права, що фокусується на русі коштів «знизу вгору» (від

платників до бюджетів) та використовує метод регулювання з яскраво вираженим імперативним характером [76, ст. 3-10, 17-18; 74, ст. 12;].

Водночас навіть у межах цієї публічно-владної конструкції українська доктрина має й протилежні думки. Зокрема, Н. С. Хатнюк, наголошує, що належне виконання податкового обов'язку кореспондується із обов'язком держави використовувати акумульовані кошти відповідно до їх цільового призначення [94, ст. 156; 74, ст. 12].

З цього випливає, що багато представників податкової доктрини розглядають податок передусім як інструмент фінансового суверенітету та влади держави. Платник податків у такому доктринальному підході постає насамперед як публічно-правовий боржник, платоспроможність якого залучається для фінансування та розширення публічних функцій, а не як учасник формування податкових правил. Навіть коли в аргументації згадуються спільні інтереси або суспільні блага, вони зазвичай слугують підставою для одностороннього покладення зобов'язань, а не відображають двосторонній чи колективний характер фіскальної відповідальності. Такий дисбаланс формує концептуальні передумови для подальших спроб переосмислення оподаткування з позицій податкового права людини, спільної відповідальності її та держави, а не виключно з позицій потреб і владних повноважень держави.

1.3.1. Антропосоціокультурна модель податку

У свою чергу представниця новітньої української філософії податкового права Р. О. Гаврилюк глибоко дослідила та обґрунтувала кардинально іншу основу податку та податкового права [36].

Дослідниця обґрунтовує, що податкове право у своїй первісній, додержавній основі постає як інструмент забезпечення публічних потреб. Воно формується разом із людиною як соціальною істотою та зумовлюється тим, що носієм як індивідуальних, так і публічних потреб є саме індивід. У межах такого підходу сутність податкового права полягає у праві людей на об'єднання власних можливостей, зусиль і ресурсів для найбільш ефективного задоволення спільних, тобто публічних, потреб. Відповідно,

податкове право не є похідним від функціонування держави, а має підґрунтя у соціальній природі людини [36, ст. 80, 94, 623; 74, ст. 13].

У тих ранніх контекстах культурні норми регулювали внески, тобто кожна людина прагнула зробити якомога більший внесок до спільного фонду, розуміючи, що натомість отримає еквівалентну частку вигод або почестей [36, ст. 16-17; 74, ст. 13]. Авторка прямо пов'язує це з дуальною природою людини: публічні потреби впливають із поєднання біологічної та соціальної природі, і саме ці потреби вона називає причиною появи податкового права людини [36, ст. 110; 74, ст. 13]. Відповідно, податки й податкове право розглядаються не як явища, які притаманні лише державі, натомість вони можуть бути властивими і додержавним суспільствам, а їхню основу складає вроджене право людей на співпрацю задля задоволення спільних публічних потреб і досягнення загального блага [36, ст. 622-623; 74, ст. 13-14]. З цього випливає, що людина є єдиним безумовним суб'єктом податкового права, первинним носієм податкових прав [36, ст. 624; 74, ст. 13]. Саме ця теза про первинність людини у податкових відносинах утворює основу антропосоціокультурної моделі і слугує вихідним пунктом для концепції права людини на податки, розгляд якої є предметом наступного розділу.

Щоб проілюструвати свою теорію, Р.О. Гаврилюк протиставляє дві історичні парадигми: поліс, орієнтований на людей, та імперію, орієнтовану на державу. Податкове право громадян давньогрецьких полісів постає одночасно продовженням давнішого права індивідів і результатом соціальної взаємодії навколо спільних потреб [36, ст. 160-161]. Характерною рисою полісної моделі були літургії (почесна грошова повинність заможних громадян), що трактується авторкою як реципрокне (взаємне) податкове право. Склалися відкриті списки літургів, суспільний престиж зростав разом із обсягом внесків, а антидосис (обмін маєтками у зв'язку з літургією) сприймався як «акт справедливості» [36, ст. 182-183]. Відтак саме добровільні внески, а не обов'язкові платежі становили переважну частину фінансового забезпечення публічних потреб у полісах [36, ст. 185]. Після занепаду полісної цивілізації на її уламках постала

давньоримська імперська держава, котра була протилежною полісам за природою та ментальністю [36, ст. 189]. Змінився і спосіб редистрибуції, зокрема від громадянсько-орієнтованої участі у спільних витратах до державоцентристської організації перерозподілу, уособленням якої стала монополізація Октавіаном Августом управління провінційними податками, де відповідні чиновники звітували фактично лише перед імператором [36, ст. 200, 203-204].

Для потреб цього дослідження зіставлення полісної та імперської парадигм є концептуально принциповим. У полісній моделі податковий обов'язок був пов'язаний із громадянством, престижем і механізмами справедливого розподілу тягаря. Платіж існував як частина взаємних очікувань у спільноті, а не як зовнішній примус. Натомість імперська модель змінює саму логіку податку: через централізацію управління платіж перетворюється на вертикальне зобов'язання перед владою, а держава з інструменту задоволення спільних потреб стає самодостатнім суб'єктом, що одноосібно визначає, що є потребою, скільки коштує її задоволення і хто має платити.

Ця теоретична логіка знаходить підтвердження і в іноземній сучасній доктрині. На нашу думку, підхід Д. Моріса є значущим для антропосоціокультурної моделі, оскільки пропонує незалежне обґрунтування її ключових положень. На відміну від Р. О. Гаврилюк, Д. Моріс не звертається до реконструкції додержавних витоків податкового права, але переконливо доводить, що оподаткування не може бути належним чином пояснене через категорію державного доходу. Таке розуміння невиправдано звужує зміст оподаткування та приховує його правову природу як правового механізму розподілу суспільно необхідного тягаря. [224, ст. 28–30].

Д. Моріс послідовно відмежовує сутність оподаткування від його суто грошової форми. На його думку, у змістовному аспекті податок не вичерпується грошовим платежем, оскільки суспільно необхідний тягар може набувати й інших форм. Саме тому він використовує поняття конструктивного оподаткування (*constructive taxes*) – правові механізми, які, не будучи класичними грошовими податками, виконують ту саму соціальну функцію: обов'язкова праця, обмеження приватності, регламентацію

сімейного життя та землеволодіння [224, ст. 34–36]. Для цього дослідження такий підхід має методологічне значення, оскільки він дає змогу побачити, що податкова природа певної практики визначається не фіскальною формою, а тією функцією, яку вона виконує у розподілі суспільно необхідного тягаря.

Між підходами Р. О. Гаврилюк і Д. Моріса відсутня суперечність, навпаки між ними простежується змістовне взаємодоповнення. Якщо Р. О. Гаврилюк відповідає на питання, чому виникає право на оподаткування, пов'язуючи його з публічними потребами людини та її правом на кооперацію, то Д. Моріс дає змогу точніше пояснити, у якій нормативній формі така кооперація реалізується. Якщо виходити з того, що сутність податкового права полягає в упорядкованій участі людей у забезпеченні публічних благ, немає підстав пов'язувати податок лише з пізнішою формою грошового стягнення, встановленого державою. Д. Моріс не доводить тезу Р. О. Гаврилюк про додержавне податкове право людини, але надає їй важливе теоретичне підґрунтя, показуючи, що соціальна сутність оподаткування є ширшою за його державну фіскальну форму [36, ст. 622–624; 224, ст. 36].

Схожу позицію займає і Г. Грібнау. Звертаючись до спадщини афінської літургії та сучасних прикладів агресивного податкового планування, він обґрунтовує тезу, принципово узгоджену з підходом Р. О. Гаврилюк, в якій оподаткування не є суверенним одностороннім актом, а являє собою кооперативний механізм взаємного зобов'язання [182, ст. 18–19, 21, 28–30]. Афінські громадяни, які здійснювали літургії, діяли в логіці взаємності (*reciprocity*): їхній внесок підтримував публічні інститути і водночас передбачав очікування співучасті інших членів спільноти. Г. Грібнау доводить, що ця логіка не зникає з переходом до обов'язкового оподаткування, а набуває правової форми [182, ст. 28–30]. Обов'язок сплачувати податки не замінює взаємність, а закріплює її на рівні правового інституту. [182, ст. 43, 48–49]. Саме тому, за Г. Грібнау, мінімальне дотримання букви закону, коли платник формально виконує вимоги норм, але фактично сплачує нуль або майже нуль податку, може порушувати принцип чесної участі (*fair play*). Така поведінка руйнує взаємний зв'язок між членами

кооперативної спільноти, на якому ґрунтується легітимність податкового обов'язку. [182, ст. 44, 47-49].

Подібну логіку розвиває і А. Кобхем, який розглядає представництво як четверту і ключову функцію оподаткування поряд із наповненням бюджету, перерозподілом і ціноутворенням публічних благ, сплата податку є «клеєм» суспільного договору, оскільки вона уповноважує людей вимагати від уряду звітності за використання зібраних коштів, а частка прямих податків у державних доходах є одним із небагатьох показників, стійко пов'язаних із якістю врядування та рівнем корупції [122].

Отже, антропосоціокультурна модель податку розкриває оподаткування не як суверенну прерогативу держави, а як зумовлений природою людини механізм кооперації для задоволення публічних потреб. Вона пояснює, чому виникає обов'язок участі у спільних витратах і звідки походить право вимагати такої участі від інших членів спільноти. У цьому сенсі оподаткування є показником того, чи залишається держава інструментом суспільства, чи, навпаки, суспільство поступово перетворюється на ресурс для державного апарату.

1.3.2. Право людини на податки як елемент антропосоціокультурної моделі

У межах антропосоціокультурного підходу концепція права людини на податки постає як самостійний теоретичний конструкт, що виростає безпосередньо з природи людини як соціальної істоти. Р. О. Гаврилюк визначає право людини на податки як *«основоположний спосіб співбуття індивідів у соціумі по забезпеченню взаємності їх прав вимоги та зобов'язань на обмін їх трансцендентальними можливостями щодо забезпечення власних публічних потреб та отримання публічних благ»* [36, ст. 616]. Принципова вихідна теза авторки полягає в тому, що це право не є позитивним правом, яке виникає з волі держави, а належить до природних, вроджених прав людини, зокрема таких, без реалізації яких здійснення жодного іншого права людини є неможливим [36, ст. 493–494]. Безпосередньою причиною появи такого права є публічні потреби людини, а тому воно існувало й у додержавних спільнотах [36, ст. 622–623].

Дуальна природа людини як індивіда з приватними потребами і як соціальної істоти з потребами публічними, спільними з іншими членами суспільства, є тим підґрунтям, з якого виростає механізм кооперації задля задоволення спільних публічних потреб [36, ст. 79-80]. Цей механізм у державно організованому просторі набуває форми оподаткування. Відтак право людини на податки охоплює як право вимоги щодо відповідних публічних благ, так і кореспондуючий обов'язок фінансової участі в їх створенні. Концептуальною підставою цього зв'язку є трансцендентальний обмін публічними благами: суспільний захист, безпека, правовий порядок та інші публічні блага забезпечуються не як ізольована одноразова передача ресурсу, а як процес взаємного переходу прав вимоги та зобов'язань між особами, соціальними групами і поколіннями. [36, ст. 511, 570, 574, 576, 584].

Для розкриття внутрішньої логіки цього права Р. О. Гаврилюк послуговується двома пов'язаними, проте відмінними категоріями – взаємністю та симетричністю. Взаємність описує нормативний зміст права людини на податки: у межах цієї конструкції воно постає як правовий порядок, що переводить індивідуальні вимоги щодо публічних благ із стану неузгоджених запитів у процедурно визначену форму. Право вимоги однієї особи кореспондує юридичному обов'язку іншої у межах обміну публічними благами. Право людини на податки є, відтак, не претензією на частину акумульованих фінансових ресурсів, а правом на зустрічні дії з боку інших осіб – юридичною формою взаємного забезпечення публічних потреб у спільному соціальному просторі [36, ст. 623].

Симетричність є формальною характеристикою взаємності і пояснює, як взаємні права та обов'язки впорядковуються й відтворюються у правовій реальності. По-перше, право вимоги однієї особи в кожному правовому зв'язку кореспондує юридичному обов'язку іншої, і навпаки. По-друге, ці ролі не є сталими: у наступному циклі реалізації права людини на податки носій права вимоги може виступати зобов'язаною стороною, а зобов'язана сторона у свою чергу може набувати позиції носія права вимоги. Симетричність забезпечує відтворюваність взаємності та її стабільність у часі [36, ст.

576–577]. Взаємність тому не зводиться до одноразового зіставлення внеску і вигоди, а постає як стала конструкція, стабільність якої забезпечується співвідношенням прав і обов'язків та їх послідовним чергуванням.

Такий підхід підтверджується й у розгляді додержавних спільнот: право вимоги на спільні блага, наприклад захист, запаси, іригацію, кореспондувало обов'язку інших здійснювати відповідні дії, а симетричність виявлялася в регулярній зміні ролей правовимагача і зобов'язаного залежно від обставин [36, ст. 117]. Разом із тим Р. О. Гаврилюк звертає увагу на інший ранній суспільний феномен – регулярні підношення общинників вождю, що мали редистрибутивний характер і породили феномен влади-власності, на підвалинах якого постала держава [36, ст. 117]. Поява державності змінює структуру відносин: влада як соціальний феномен має асиметричний характер, і асиметричність в оподаткуванні виявляється у нерівності між суб'єктами, здатності визначати та контролювати поведінку інших і можливості автономно перерозподіляти ресурси [36, ст. 577, 620–621].

Р. О. Гаврилюк не відкидає перерозподіл як такий, а переосмислює його в категоріях перерозподільної справедливості як форми легітимації фіскальних вимог у державно організованому просторі. Право людини на податки як перерозподільна справедливість означає правово санкціоновану співмірність у розподілі публічних благ між людьми в межах єдиного соціального простору і передбачає формальну рівність, фактично однаковий масштаб права кожної людини на податки [36, ст. 591]. Перерозподільна справедливість не заперечує взаємність як засадничу логіку і не замінює її: вона слугує формою прояву цього права та критерієм легітимації фіскальних вимог у державно організованому середовищі, де зв'язок між правом вимоги і кореспондуючим обов'язком не завжди може бути прямо встановлений для конкретних осіб або в один і той самий момент часу [36, ст. 621].

Таким чином, концепція Р. О. Гаврилюк розкриває природу права людини на податки через принцип взаємності, що відрізняє легітимну фіскальну претензію від свавільного вилучення. Людина є первинним суб'єктом у податкових відносинах, вона

виступає не як платник, від якого держава вимагає коштів, а як носій природного права, що передбачає кореспондуючий обов'язок публічних утворень і спільноти в цілому щодо відповідного публічного блага.

Конституційна практика підтверджує, що ця теоретична логіка знаходить вираження і в позитивному праві. Федеральний конституційний суд Німеччини у рішенні від 29 травня 1990 року у справі 1 BvL 20/84 та ін. (BVerfGE 82, 60) виходив із того, що при оподаткуванні доходів сума, необхідна для забезпечення мінімуму існування, має залишатися вільною від оподаткування [165]. Цю позицію розвинено у рішенні від 10 листопада 1998 року у справі 2 BvL 42/93 (BVerfGE 99, 246), де Суд наголосив, що мінімум існування всіх членів сім'ї повинен залишатися неоподатковуваним [166], а у рішенні від 13 лютого 2008 року у справі 2 BvL 1/06 (BVerfGE 120, 125) підкреслив, що цей принцип поширюється й на обов'язкові страхові внески, необхідні для збереження мінімуму [164]. Ця лінія практики свідчить, що держава не вправі формувати податковий обов'язок так, ніби перед нею лише об'єкт фіскального вилучення. Вона зобов'язана враховувати, що перед нею носій людської гідності з конституційно захищеним статусом. Це і є практичним вираженням ідеї первинності людини у податкових відносинах. Схожу логіку відображає практика Конституційного Суду України. У Рішенні КСУ № 1-р/2018 від 27 лютого 2018 року суд визнав, що оподаткування пенсій, починаючи від певного розміру, суперечить принципам правової визначеності, правомірних очікувань та справедливості, і наголосив: справедливим є лише такий підхід законодавця, за якого забезпечується пропорційне співвідношення між внесками і отриманими виплатами [69]. Ця правова позиція відтворює логіку взаємності: легітимний фіскальний обов'язок не може бути відірваним від права вимоги відповідного публічного блага, а пропорційність між внеском і вигодою є конституційно захищеною умовою справедливого оподаткування.

У контексті цього дослідження концепція права людини на податки виконує методологічну функцію: вона дає критерій розмежування між легітимним і нелегітимним оподаткуванням, що спирається не на формальну юрисдикцію держави, а

на реальну участь особи у системі взаємного обміну публічними благами відповідної спільноти. Саме цей критерій є центральним для подальшого аналізу в цьому дослідженні.

Щоб повніше окреслити методологічний потенціал концепції права людини на податки, корисно зіставити її з позицією, яка обґрунтовує зв'язок між оподаткуванням і правами людини з протилежного боку, зокрема не від природи людини, а від природи самих прав та інституцій, через які вони реалізуються. Найбільш послідовно цю позицію представлено у праці С. Голмса і К. Санстейна [193]. Автори наголошують, що жодне право, незалежно від того, чи є воно правом на невтручання, чи правом на отримання певного блага, не може реалізуватися без публічних ресурсів і, відповідно, без оподаткування [193, ст. 43-45]. Право власності потребує судів і поліції, право на справедливий суд – суддів і захисників, право не бути підданим катуванням – механізмів нагляду і контролю. У такому разі права людини позбавлені будь-якої дієвості тією мірою, якою вони залишаються непоновлюваними [193, ст. 43-48, 59-61, 81]. Усі права потребують фінансованого платниками податків ефективного механізму нагляду та примусового виконання [193, ст. 44-45]. Відтак податок є не лише фіскальним інструментом держави, а інституційною умовою існування самих прав.

Водночас концепція С. Голмса і К. Санстейна не позбавлена суттєвих критичних зауважень. Т. Палмер у рецензії на працю згаданих авторів обґрунтовано вказує, що запропонований ними підхід може розмивати принципову відмінність між правами на невтручання та правами-вимогами, а також створювати ризик підпорядкування індивідуальних прав колективній доцільності. У такому вигляді ця концепція може вступати в суперечність із ліберальною правовою традицією, для якої індивідуальні права є межею, а не похідним результатом публічної політики [205, ст. 331, 333-334]. Якщо всі права зводяться до позитивних вимог до публічних ресурсів, залишається незрозумілим, де проходить межа між легітимним оподаткуванням і свавільним вилученням [205, ст. 334]. Крім того, Т. Палмер відтворює вихідну тезу С. Голмса і К. Санстейна, за якою інтерес набуває статусу права тоді, коли ефективна правова система

визнає його таким і використовує колективні ресурси для його захисту. Саме цю позицію він критикує як радикально позитивістську, оскільки вона фактично розглядає права як повноваження, надані політичною спільнотою. Надалі Палмер також зауважує, що така концепція не дає послідовної відповіді на питання про співвідношення уряду і суспільства [205, ст. 331 332, 334].

Саме цю прогалину заповнює концепція Р. О. Гаврилюк та її інтерпретація принципу взаємності: фіскальний обов'язок є легітимним не просто тому, що особа перебуває в юрисдикції певного правового порядку, а тому, що вона є реальним учасником системи взаємного обміну публічними благами відповідної спільноти [36, ст. 622–624]. Взаємність є тим критерієм, що відрізняє легітимну фіскальну претензію держави від свавільного вилучення, і тим елементом, якого концепції Голмса і Санстейна бракує.

Отже, концепція права людини на податок є методологічно важливою, оскільки пояснює податок не через владні повноваження держави, а через природу людини як соціальної істоти. У цьому підході податок постає водночас правом і обов'язком участі у фінансуванні спільних потреб, заснованим на взаємності між членами спільноти. Саме взаємність дає змогу відмежувати легітимне оподаткування від свавільного вилучення, в якому фіскальний обов'язок є обґрунтованим тоді, коли особа реально належить до системи взаємного забезпечення публічних потреб. Перерозподіл у цій моделі також не заперечує взаємності, а є її формою в умовах державно організованого суспільства, якщо він відповідає рівності, справедливості та зберігає зв'язок між внеском особи і спільним благом. Саме тому концепція права людини на податки є придатною не лише для загальнотеоретичного осмислення податку, а й для оцінки конкретних фіскальних вимог держави.

1.3.3. Доктринальні межі концепції права людини на податки та напрями її розвитку

Наступна частина підрозділу не спрямована на заперечення антропосоціокультурного підходу чи концепції права людини на податки Р. О.

Гаврилюк. Її мета полягає в тому аби визначити питання, які потребують подальшого доктринального уточнення.

Конституційний обов'язок сплати податків і право людини на податки: проблема узгодження.

Перше питання стосується узгодженості між антропосоціокультурною природою права людини на податки і формальним конституційним обов'язком сплачувати податки. На перший погляд між ними існує суперечність: стаття 67 Конституції України встановлює безумовний обов'язок кожного сплачувати податки в порядку і розмірах, встановлених законом, не обумовлюючи його ані участю особи у системі публічних благ, ані прийняттям вигод від суспільної кооперації. Водночас стаття 38 закріплює право громадян брати участь в управлінні державними справами. Ці дві норми у традиційній доктрині розглядаються поокремо, а питання про їх змістовний взаємозв'язок залишається нерозкритим. Проте, як буде показано нижче, ця суперечність є удаваною, оскільки стаття 67 і концепція права людини на податки є узгодженими – за умови правильного застосування, тлумачення та їх співвідношення.

Антропосоціокультурна концепція Р. О. Гаврилюк дає підстави для принципово іншого прочитання цієї конституційної конструкції. Якщо право людини на податки є природним правом, що ґрунтується на взаємності між членами спільноти у забезпеченні публічних потреб, то стаття 67 постає не як первинна підстава виникнення фіскального обов'язку, а як позитивно-правове закріплення обов'язку, що має глибшу антропосоціальну природу [36, ст. 622-624]. Держава не створює цей обов'язок власною волею, вона інституційно оформлює те, що вже існує як природна умова людської кооперації. У цьому сенсі стаття 67 є відображенням обов'язкового виміру права людини на податки [36, ст. 511, 534-536], тоді як стаття 38 розкриває його правовий вимір, пов'язаний із участю громадян в управлінні державними справами, а отже, і з можливістю впливати на формування та використання публічних ресурсів.

Відтак податок постає тому як явище подвійної природи – він є одночасно обов'язком платника і його правом як члена громадянського суспільства [85, ст. 55].

Наразі в Україні у розумінні правової природи податку домінує концепція юридичного позитивізму, де податок є лише обов'язком платника, а держава виступає у ролі фіскального суверена, що протистоїть платнику [85, ст. 55]. Таке розуміння суперечить статті 3 Конституції України, яка проголошує людину найвищою соціальною цінністю і встановлює, що права і свободи людини визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Стаття 67 не може тлумачитися у відриві від статті 3: людина є метою державної діяльності, а не її засобом чи об'єктом вилучення. Додатковим конституційним обмеженням, що вписує фіскальний обов'язок у логіку взаємності, є стаття 95 Конституції, яка встановлює засади справедливого розподілу суспільного багатства між громадянами [36, ст. 534-536]. Як слушно зазначає А. Ю. Павлюк, податки можуть витрачатися виключно в порядку статті 95, що є законодавчо встановленою мірою необхідної поведінки держави щодо публічних фінансів і визначає межі фіскальних платежів з метою підтримання балансу приватних та публічних інтересів [85, ст. 56]. Конституційний обов'язок за статтею 67 є тому нерозривно пов'язаним із конституційним обмеженням щодо цільового використання зібраних коштів.

Попри це, між природним правом на кооперацію і безумовним конституційним обов'язком за статтею 67 існує, проте, концептуальна напруга. Так, теорія справедливості Дж. Ролза пропонує інструментарій для її вирішення через розмежування двох джерел обов'язку виконувати юридичні норми. Перше – принцип чесності (*principle of fairness*). Особа зобов'язана виконувати свою частку у межах справедливої кооперативної схеми тоді, коли вона добровільно прийняла вигоди від цієї схеми [248, ст. 96, 301-302]. Ролз прямо формулює, особа не має права отримувати вигоди від кооперативної праці інших, не виконуючи своєї справедливої частки [248, ст. 96, 301]. При цьому принцип чесності не може зобов'язати особу щодо несправедливих інституцій або таких, що перевищують межі допустимої несправедливості [248, ст. 96-97, 301]. Друге джерело – природний обов'язок справедливості (*natural duty of justice*). Він діє незалежно від добровільних актів особи

і вимагає підтримувати справедливі інституції, що реально поширюються на неї [248, ст. 99–100]. Ключовим є те, що обов'язок виникає не з самого факту існування правового порядку, а з реального зв'язку між особою і цим порядком.

Концептуальну напругу між природним характером обов'язку участі у кооперації і формальною безумовністю статті 67 допомагає вирішити теорія справедливості Дж. Ролза, яка розрізняє два незалежних джерела правового обов'язку і тим самим дозволяє пояснити, чому ці дві конструкції не є взаємовиключними. Конституційний обов'язок сплати податків є позитивно-правовим вираженням двох підстав, що у більшості типових ситуацій збігаються: природно-правового обов'язку участі у кооперації і позитивно-правового обов'язку виконувати норми справедливої системи, що реально поширюється на особу. Стаття 67 є легітимною правовою формою цих підстав, однак не є їх першоджерелом. Конституційний Суд України у своїй практиці фактично відтворює цю логіку. У рішенні від 5 червня 2019 року № 3-р(І)/2019 Суд наголосив на необхідності балансу між публічними і приватними інтересами та пропорційності фіскального втручання [72, п. 4]. У рішенні від 24 березня 2005 року № 2-рп/2005 суд визнав неконституційним регулювання, що неправомірно обмежує право платника розпоряджатися своєю власністю [62]. Обидва рішення відображають споріднену нормативну ідею, за якою фіскальне втручання є конституційно обґрунтованим лише тоді, коли воно має належну правову підставу, переслідує суспільно значущу мету, не руйнує баланс між публічним і приватним інтересами та залишається співмірним обсягу відповідного податкового обов'язку. У межах цього дослідження така позиція може бути інтерпретована як конституційно-судова основа для вимоги реальної взаємності між платником і спільнотою.

Разом із тим чинна конституційна конструкція виявляє свої межі там, де реальний зв'язок між особою і спільнотою є відсутнім або суттєво ослабленим. У таких ситуаціях формальна безумовність статті 67 вступає у суперечність із її природно-правовою підставою, і ані принцип чесності, ані природний обов'язок справедливості Ролза, ані взаємність у Гаврилюк не породжують повноцінного фіскального обов'язку. Чинна

Конституція, фіксуєчи обов'язок у статті 67, право на участь в управлінні у статті 38 і людиноцентричний вектор у статті 3, прямо не закріплює право людини на податки як самостійний конституційний феномен. У доктрині висловлюється позиція, що така пряма фіксація є необхідною для зміни розуміння ролі держави у податкових правовідносинах, зокрема не як власника бюджету, а як зобов'язаної сторони, уповноваженої управляти суспільним багатством в інтересах людини [85, ст. 56].

У цьому полягає доктринальна прогалина. Стаття 67 Конституції України є обґрунтованою в межах її типової сфери застосування, однак вона не вирішує питання про зміст і межі фіскального обов'язку в атипових ситуаціях. Такі випадки потребують окремого доктринального аналізу, оскільки їх неможливо повністю врегулювати на рівні загального конституційного припису.

Змістовні вимоги верховенства права як критерій оцінки права людини на податки

Від аналізу права людини на податки логічно перейти до питання, що є центральним для методологічної функції цього підрозділу і безпосередньо пов'язує попередній аналіз із темою дисертації: у якому відношенні антропосоціокультурна природа оподаткування знаходиться з концепцією верховенства права?

Антропосоціокультурний підхід розглядає право як спосіб співбуття особистості з іншими, як невід'ємну сторону та умову суспільного буття [36, ст. 580]. У цьому аспекті суспільство в антропологічно-соціологічному підході постає не як самостійна надіндивідуальна сутність, відокремлена від людини, а як форма соціального буття індивідів, у межах якої їхні індивідуальні та публічні потреби перебувають у постійній взаємодії. Саме тому Гаврилюк Р.О. підкреслює, що «*поза індивідами соціуму не було, немає і не може бути*», а природні потреби людини як соціальної істоти спрямовані як на індивідуальні, так і на публічні цілі [37, ст. 347–348]. По суті це означає, що суспільство і право творять одне одного взаємно. Звідси логічно випливає, що будь-яка правова концепція, яка відриває закон від людини і суспільства, є не просто теоретично

хибною, а й порушує ту внутрішню взаємозалежність, яка є умовою існування права як такого.

У розділах 1.1 і 1.2 цієї дисертації було встановлено, що верховенство права є багатовимірним явищем, яке охоплює як формальний, так і змістовний виміри. Формальний вимір вимагає якості норм, передбачуваності, ясності, послідовності застосування. Змістовний вимір, вимагає, щоб правова система відповідала критеріям справедливості, пропорційності та поваги до невід'ємних прав людини [267, ст. 91-92]. Конституційний Суд України у Рішенні № 15-рп/2004 наголосив, що право охоплює «ідеї соціальної справедливості, свободи, рівності» і не може зводитися до закону, «який іноді може бути й несправедливим» [61, п. 4]. Стаття 3 Конституції України проголошує, що людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю, а права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави.

На наш погляд, антропосоціокультурна природа оподаткування є саме тим змістовним орієнтиром, який наповнює ці вимоги конкретним смислом у податковій сфері. Це означає, що вимоги верховенства права у їх змістовному вимірі і вимоги антропосоціокультурного підходу не є двома паралельними системами: вони є внутрішньо узгодженими. По суті, обидві вимагають, щоб право у сфері оподаткування виходило не з суверенної волі держави, а з природи людини та її публічних потреб, обидві розглядають людину як первинного суб'єкта правовідносин, а не як об'єкт фіскального вилучення; обидві відкидають виключно формальне розуміння закону як само собою достатньої підстави легітимності.

Якщо повернутися до системи складових верховенства права, розглянутих у розділі 1.2, законності, юридичної визначеності, пропорційності, рівності, заборони зловживання повноваженнями та доступу до правосуддя, то антропосоціокультурна природа виступає змістовним виміром кожної з них у податковій сфері. Пропорційність вимагає, щоб обсяг фіскального обов'язку відповідав реальній участі особи у спільноті, а не лише формальному факту перебування в юрисдикції. Правова визначеність

вимагає, щоб критерії приналежності до фіскальної спільноти були передбачуваними і відображали реальний, а не фіктивний зв'язок. Рівність у цьому контексті означає рівний масштаб права кожної людини на участь і на публічні блага. Саме в цьому відношенні антропосоціокультурна природа є змістовним виміром верховенства права: вона відповідає на запитання «чому» та «з якою метою» в ситуаціях, де формальний підхід дає лише відповідь «як».

Перерозподільна справедливість, яку Р. О. Гаврилюк розглядає як форму прояву права людини на податки в умовах владної асиметрії держави [36, ст. 621] є, таким чином, не відступом від взаємності, а її адаптацією до умов, у яких безпосередня симетрія між правом вимоги і зобов'язанням не може бути відтворена для конкретних осіб у конкретний момент часу. Але ця адаптація можлива лише там, де між особою і спільнотою є реальний зв'язок – зв'язок, без якого ні взаємність, ні перерозподільна справедливість не набувають правового змісту.

Належність особи до податкової спільноти як передумова концепції реалізації права людини на податки.

Концепція права людини на податки Р. О. Гаврилюк є онтологічно завершеною у питанні про природу та підставу оподаткування. Вона переконливо відповідає на питання «чому існує податкове право» і «яка його фундаментальна структура». Однак зі змісту її праць залишається відкритим питання операційного характеру: *як саме визначити, чи належить конкретна особа до конкретної фіскальної спільноти?* Це питання є ключовим для практичного застосування концепції і саме воно є точкою входу для критичної рефлексії.

Гаврилюк Р.О. послідовно наголошує, що податкове право «*субстантивно пов'язане не з державою, а саме із суспільством як саморегулюючою процесуальною системою соціальної взаємодії індивідів*» [36, ст. 33, 622]. Суспільство у її концепції є кооперативною системою, в якій людина є членом спільноти не через факт підпорядкування суверенній владі, а через реальну участь у системі взаємного задоволення публічних потреб [36, ст. 619-623]. Влада у тій точці аналізу, де природна

симетрія взаємності деформується, перетворюється на асиметричний феномен, і саме тому виникає потреба в критерії приналежності, котра має характеризуватися незалежним від формальних ознак підпорядкуванням юрисдикції [36, ст. 577-578, 620-623].

Концепція Гаврилюк Р.О. дає відповідь на питання «що є підставою права», але не дає правового механізму для відповіді на питання «хто є членом спільноти». Межі тієї кооперативної системи, членство в якій породжує право і обов'язок, на нашу думку, залишаються у її концепції не конкретизованими. Вона описує оптимальну модель взаємності, але не вказує правового критерію, за яким у конкретній ситуації можна встановити, чи є особа реальним учасником відповідної системи публічних благ. Саме ця операційна прогалина і є тим, що потрібно заповнити.

Заповнення цієї прогалини передбачає перехід від питання про природу податкового права до питання про межі податкової юрисдикції. Якщо податкове право обґрунтовується участю особи у системі взаємного забезпечення публічних потреб, то необхідно з'ясувати, за яких умов така участь може вважатися юридично значущою [36, ст. 507, 511]. Іншими словами, потрібен критерій, який дозволяє встановити не абстрактну підлеглість особи державі, а достатній змістовний зв'язок між особою, майном, доходом або діяльністю та відповідним публічним порядком.

Саме для цього релевантними є напрацювання доктрини міжнародного оподаткування. Вважаємо, що у міжнародному податковому праві функціональним відповідником ідеї змістовного зв'язку є категорія *nexus / sufficient nexus*, яка позначає необхідність наявності достатнього зв'язку між державою (*qualifying connection*), що реалізує податкову владу, та платником, об'єктом оподаткування або діяльністю, з якої виникає дохід [176, ст. 194-195, 199-200]. Такий підхід зміщує центр аналізу з формального питання про наявність у держави владної компетенції до змістовного питання про те, чи існує між юрисдикцією та оподатковуваною ситуацією достатній зв'язок, який може легітимувати фіскальну претензію [270, ст. xi-xii]. У цьому сенсі *nexus* є не суто технічним правилом розподілу податкових повноважень, а принциповою

вимогою до обґрунтованості самої податкової юрисдикції, держава не повинна оподатковувати особу, майно або дохід за відсутності персонального чи територіального зв'язку з ними [176, ст. 194-200, 208-209].

Змістовність такого зв'язку полягає в тому, що оподаткування має бути співвіднесене з реальним включенням особи, майна або діяльності у публічний порядок відповідної держави [176, ст. 194-200]. Саме цей аспект особливо чітко розкриває К. Фогель, який наголошує, що для платника мають значення не лише податкові обтяження, а й ті публічні блага, які держава надає, зокрема безпека, економічна стабільність, інфраструктура, прямі субсидії, публічна освіта, охорона здоров'я та ширший соціально-політичний клімат, сприятливий для економічної діяльності [275, ст. 314]. Отже, реальний податковий зв'язок із юрисдикцією виявляється не в абстрактному підпорядкуванні державній владі, а у фактичному користуванні або залежності від тих публічних умов, які забезпечують набуття, збереження, використання чи захист економічної спроможності [275, ст. 314-315].

Важливо зазначити, що в сучасному податковому праві роль такого юридичного індикатора покликаний виконувати інститут податкового резидентства, однак його чинні критерії та їх технічно-формальне застосування не завжди здатні адекватно зафіксувати реальну фіскальну приналежність особи до відповідної спільноти. Саме тому податкове резидентство може вступати в напругу з логікою податкового права як права участі у фінансуванні публічних благ, якщо воно застосовується як самодостатня формальна фікція, відірвана від реального центру життєвих, економічних або правових зв'язків особи з юрисдикцією. Ця проблема потребує окремого аналізу та обґрунтування і буде детальніше розкрита у подальших підрозділах дослідження.

Відтак, аналіз вимоги змістовності податкового зв'язку особи із державою із антропосоціокультурною концепцією прав людини на податки дає узгоджений результат: реальний зв'язок між особою і фіскальною спільнотою є необхідною умовою легітимного оподаткування, що вимагається одночасно і з антропосоціокультурних, і з доктринальних позицій міжнародного податкового права. Антропосоціокультурний

підхід вимагає цього через логіку взаємності: фіскальний обов'язок виправданий лише там, де особа реально бере участь в обміні публічними благами. Доктрина *змістовного зв'язку* (*qualifying connection*) вимагає цього через логіку нейтральності: оподаткування є правомірним лише тоді, коли воно відображає реальні інтереси і реальне використання публічних благ відповідної юрисдикції.

Конституційна кореляція статей 38 і 67 Конституції України є ще одним проявом тієї ж логіки. Стаття 67 закріплює, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Стаття 38 закріплює вимір участі: громадяни мають право брати участь в управлінні державними справами, вільно обирати і бути обраними. Відтак обов'язок фінансувати публічні рішення є конституційно виправданим настільки, наскільки особа має реальну можливість участі у формуванні цих рішень.

Саме на цьому тлі очевидним стає проблемний характер сучасного інституту податкового резидентства. У своєму чинному вигляді він здебільшого визначається через набір формальних критеріїв, зокрема кількість днів перебування, наявність постійного місця проживання, центр життєвих інтересів, без оцінки того, чи відображають ці критерії реальну участь особи у системі публічних благ відповідної юрисдикції. Такий підхід узгоджується з формальним виміром верховенства права, оскільки є зрозумілим, передбачуваним і відносно сталим. Однак він може суперечити його змістовному виміру, який відображає антропосоціокультурну природу оподаткування. Якщо формальні критерії встановлюють резидентський статус без урахування реального зв'язку особи зі спільнотою, зокрема у випадках вимушеного переміщення, тимчасового перебування без довгострокового наміру або відсутності фактичної інтеграції, підстав для покладення повного фіскального обов'язку на основі взаємності та перерозподільної справедливості немає.

Ця суперечність між формальним і змістовним підходами має системний характер. Вона виникає щоразу, коли формальні критерії застосовуються механічно, без оцінки реального зв'язку особи з відповідною спільнотою. Особливо гостро це

проявляється у випадках вимушеного переміщення. Особи, які виїхали з України внаслідок повномасштабного вторгнення, можуть формально набути ознак податкового резидента приймаючої держави, водночас зберігаючи юридичний зв'язок з Україною. У результаті виникає ризик подвійного фіскального тиску, коли особа не є повністю інтегрованою в систему публічних благ жодної з держав, але може зазнавати податкових наслідків в обох юрисдикціях.

Авторське розуміння права людини на податки в сучасній системі податкових відносин.

Виявлений аспект потребує доповнення концепції Р. О. Гаврилюк конкретним критерієм належності особи до фіскальної спільноти. Таке доповнення не заперечує цю концепцію, а розвиває її, надаючи категорії «спільноти» більш визначеного змісту. Якщо антропосоціокультурна природа оподаткування передбачає реальний зв'язок між особою і спільнотою, то подальшого уточнення потребує саме питання про те, в чому полягає цей зв'язок і за якими критеріями його можна встановити.

Формулюванню авторського визначення передують одне принципове уточнення. Обмін публічними благами, на якому Гаврилюк Р.О. формує своє бачення права людини на податки, відбувається між конкретними людьми у конкретному суспільному просторі. Принцип чесності Ролза прив'язує зобов'язання до реальної участі і добровільно прийнятих вигод у рамках справедливої інституції [248, ст. 96-98]. Доктрина *nexus (qualifying connection)* визначає відносний характер зв'язку через реальні інтереси особи в конкретній юрисдикції [275, ст. 313-314]. Усі три позиції сходяться в тому, що підставою відповідного права й обов'язку є реальний, достатній і змістовно обґрунтований зв'язок особи з конкретною фіскальною спільнотою.

На підставі викладеного пропонується таке визначення:

Право людини на податки – це природне, вроджене право кожного індивіда на участь у системі взаємного забезпечення публічних потреб тієї спільноти, членом якої він є за реальним, достатнім і змістовно обґрунтованим зв'язком, що породжує як обов'язок фінансової участі у

створенні публічних благ, так і право вимоги їх отримання. Реальність зв'язку означає, що особа фактично інтегрована в систему публічних благ відповідної спільноти та отримує або може розраховувати на отримання її захисту і послуг. Достатність зв'язку означає, що характер і міра цієї інтеграції є такими, що породжують взаємні права вимоги і кореспондуючі обов'язки між особою і спільнотою. Змістовна обґрунтованість зв'язку означає, що обсяг фіскального обов'язку є пропорційним реальній мірі участі особи у спільноті, а не лише фактом формальної юрисдикційної підпорядкованості. Там, де зв'язок між особою і спільнотою відповідає цим критеріям, виникає як обов'язок фінансової участі, так і право вимоги відповідних публічних благ; там, де зв'язок є суто формальним або випадковим, покладення на особу повного обсягу фіскального обов'язку суперечить природі цього права.

Запропоноване визначення зберігає елементи концепції податкового права людини, але додає операційний критерій приналежності, без якого концепція залишається відкритою щодо питання «яка саме спільнота». Такий спосіб доповнення концепції є, на наш погляд, єдиним, що є внутрішньо узгодженим з її методологічними засадами. Він не має на меті підмінити антропосоціокультурну природу формальними ознаками, а знаходить для неї правовий критерій у самому змісті взаємності, зокрема реальній участі у системі публічних благ.

Важливо, що деталізація застосування згаданого підходу стосовно конкретного інституту податкового резидентства є предметом аналізу в наступних розділах дослідження.

Аналіз, здійснений у цьому підрозділі, дозволяє сформулювати підсумковий висновок, що є методологічною основою для подальших розділів дисертації: податкові відносини є не автономним виразом державного суверенітету, а взаємозалежним правовим інструментом, легітимність якого є похідною від ступеня його узгодженості з верховенством права у його формальному і змістовному вимірах. Державоцентрична

парадигма пояснює факт виникнення фіскального обов'язку, але не дає змістовного критерію його легітимності. Антропосоціокультурний підхід Гаврилюк, доповнений доктриною *nexus (qualifying connection)* і розвинутий через авторське визначення права людини на податки, цей критерій надає: реальний, достатній і пропорційний зв'язок між особою і фіскальною спільнотою є необхідною умовою легітимного оподаткування. Верховенство права у його змістовному вимірі вимагає, щоб правовий механізм встановлення цього зв'язку (податкове резидентство) відповідав цьому критерію, а не замінював його формальними ознаками. Право людини на податки, верховенство права і концепція взаємної фіскальної приналежності є внутрішньо узгодженими і разом формують методологічний стандарт для подальшого аналізу.

Таким чином, у підрозділі 1.1 проаналізовано доктринальні підходи до верховенства права в англосаксонській, континентальній та вітчизняній правових традиціях. Обґрунтовано, що верховенство права не може бути зведене лише до формальної законності, оскільки охоплює щонайменше три взаємопов'язані виміри. Перший стосується якості правових норм, зокрема їх доступності, передбачуваності та стабільності. Другий пов'язаний з інституційними гарантіями, насамперед з ефективним судовим захистом і контролем за здійсненням влади. Третій визначає змістовні межі втручання держави, включаючи вимоги справедливості, пропорційності та поваги до прав людини. Саме таке розуміння верховенства права використовується у цьому дослідженні як методологічний стандарт оцінки правового регулювання оподаткування.

У підрозділі 1.2 досліджено складові верховенства права у їх застосуванні до податкових відносин. Встановлено, що законність у податковій сфері передбачає визначення ключових елементів податкового обов'язку на рівні закону і є несумісною з надмірним делегуванням відповідних повноважень виконавчій владі. Правова визначеність у цій сфері означає не лише ясність правових норм, а й передбачуваність практики їх застосування та захист правомірних очікувань платника податків. Принцип рівності вимагає застосування однакового стандарту до порівнюваних ситуацій і

виключає необґрунтовані привілеї або вибіркові обтяження. Контроль дискреційних повноважень передбачає наявність чітких меж їх здійснення та можливість незалежної судової перевірки. У сукупності ці елементи формують стандарт, який дає змогу оцінювати конкретні податкові інститути не лише з погляду формальної законності, а й з погляду змістовної справедливості.

У підрозділі 1.3 здійснено аналіз генези оподаткування та його нормативних підстав. Встановлено, що державоцентрична традиція, починаючи від Г. Жеза і до сучасних концепцій фіскального суверенітету, пояснює оподаткування через категорію публічної влади і залишає людину в положенні зобов'язаного суб'єкта. Натомість концепція права людини на податки, виходить з іншої методологічної основи. Вона розглядає людину як первинного носія права, а оподаткування як таке, що виникає не з волі держави, а з публічних потреб людини як соціальної істоти та є формою взаємного забезпечення спільних благ. Така зміна підходу має принципове методологічне значення, і саме в цьому аспекті вона підтримується у дисертаційному дослідженні.

Проведений у Розділі 1 аналіз дає підстави стверджувати, що верховенство права та право людини на податки є не просто суміжними, а внутрішньо узгодженими концепціями. Такий висновок зумовлений їхньою спільною вихідною засадою. Обидві концепції відкидають уявлення про державу як самодостатнє джерело легітимності оподаткування та виходять із того, що в центрі обґрунтованого фіскального порядку має перебувати людина, її потреби, гідність і правовий статус. Водночас кожна з цих концепцій розкриває окремий аспект проблеми та не підміняє іншу. Право людини на податки пояснює підстави легітимності оподаткування, оскільки пов'язує його з публічними потребами людини та взаємним забезпеченням спільних благ, а не з одностороннім виявом суверенної волі держави. Верховенство права, своєю чергою, визначає умови, за яких така легітимність зберігається в конкретному правопорядку, а саме за наявності передбачуваних норм, справедливого і пропорційного розподілу податкового тягара та ефективного судового контролю за порушеннями. У зв'язку з цим кожна з названих концепцій без іншої виявляється недостатньою. Право людини на

податки без верховенства права не набуває належного юридичного забезпечення. Верховенство права без права людини на податки втрачає змістовний критерій оцінки легітимності фіскальних вимог.

Саме тому ключовим результатом Розділу 1 є не формальне поєднання цих підходів, а їх синтез у межах єдиної методологічної конструкції. Право людини на податки визначає змістовні характеристики належного оподаткування, яке має ґрунтуватися на кооперації та визнавати людину суб'єктом, а не об'єктом фіскального впливу. Верховенство права визначає його формальні характеристики, вимагаючи передбачуваності, рівності, пропорційності та судової підконтрольності. За такого підходу держава постає не первинним носієм права на податки, а інституційним організатором взаємності між людьми. Саме тому її фіскальні повноваження мають бути обмежені правом і підлягати контролю з боку незалежного суду. Така методологічна конструкція становить ос нову, з позицій якої в наступних розділах досліджується інститут податкового резидентства.

РОЗДІЛ 2.

ПОДАТКОВЕ РЕЗИДЕНТСТВО ФІЗИЧНИХ ОСІБ: ПОНЯТІЙНІ ЗАСАДИ ТА ПРОЦЕДУРНІ ГАРАНТІЇ

2.1. Поняття та функції податкового резидентства фізичних осіб

Природною відправною точкою для визначення податкового обов'язку є встановлення юридично зв'язку особи (або доходу) з податковою юрисдикцією держави [195, ст. 1]. У цьому контексті Н. М. Ідріс (спираючись на підхід В. Хеллерстайна) розмежовує два аспекти податкової юрисдикції: субстантивну або матеріальну юрисдикцію, в якій визначні повноваження держави встановлювати/накладати податок, і юрисдикцію примусового виконання (*enforcement*) - повноваження забезпечувати стягнення податку через правові та адміністративні механізми [195, ст. 9]. Матеріальна юрисдикція ґрунтується на визнаних чинниках зв'язку, насамперед резидентстві або джерелі доходу, тоді як примусове виконання реалізується через механізми адміністрування та контролю [195, ст. 1]. Відтак, навіть за наявності технічних інструментів адміністрування й стягнення вони не можуть підміняти саму юридичну підставу (субстантивну юрисдикцію) для оподаткування [195, ст. 9].

У межах згаданого підходу податкове резидентство виступає ключовим персональним чинником зв'язку, на підставі якого держава застосовує резидентський підхід до оподаткування, тобто поширює оподаткування на доходи резидента незалежно від джерела їх походження [195, ст. 1]. Натомість за підходу, орієнтованого на територію (*source-based*), держава оподатковує доходи, отримані з джерел на її території, незалежно від статусу резидентства отримувача [195, ст. 9]. Оскільки на практиці більшість держав застосовують змішані (гібридні) моделі, поєднуючи оподаткування за принципом резидентства та за принципом джерела доходу, саме статус податкового резидента є визначальним критерієм для застосування резидентського режиму. Зокрема, він обумовлює поширення податкової юрисдикції

держави на світовий дохід платника, включно з доходами, отриманими за межами її території [195, ст. 9-10]. У разі перетину податкових юрисдикційних претензій держав застосовуються односторонні та двосторонні механізми усунення подвійного оподаткування. До них належать інструменти, передбачені внутрішнім правом (зокрема застосування податкового кредиту або звільнення іноземного доходу), а також положення двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, які координують розподіл податкових повноважень між державами та визначають порядок надання зменшення податкового навантаження [195, ст. 2]. Невід'ємним елементом цього механізму координації є міжнародний обмін податковою інформацією, що реалізується передусім через стандарти ОЕСР, зокрема автоматичний обмін за CRS та обмін за запитом відповідно до ст. 26 Модельної конвенції ОЕСР, і слугує інструментом забезпечення прозорості міжнародного оподаткування, виявлення фінансових активів, доходів і рахунків резидентів за кордоном, а також контролю за виконанням податкових зобов'язань в умовах транскордонної мобільності [79, ст. 194–197].

Визначальна роль резидентства у побудові податкової юрисдикції полягає в тому, що саме воно, поряд із критерієм джерела доходу, формує первинну правову підставу для виникнення податкового обов'язку. Інструменти податкового адміністрування, зокрема утримання податку, контрольні процедури та обмін податковою інформацією, мають похідний характер і застосовуються лише в межах уже встановленої юрисдикційної компетенції держави. Відповідно, наявність технічних можливостей контролю або доступу до інформації не може замінювати юридичне обґрунтування права на оподаткування. Лише після встановлення належного зв'язку у формі податкового резидентства або зв'язку з джерелом доходу застосування примусових адміністративних інструментів набуває нормативної підстави.

І.М. Бондаренко та співавтори розглядають принцип резидентства і принцип територіальності як базові підходи, за допомогою яких окреслюється коло платників і межі оподаткування у зв'язку держави з територією та особою [110, ст. 2278]. За принципом резидентства фізичні особи-резиденти, визначені відповідно до податкового

законодавства, як правило, підлягають оподаткуванню щодо всіх доходів, отриманих як у державі резидентства, так і за її межами, тоді як нерезиденти оподатковуються лише щодо доходів, джерело походження яких розташоване на території відповідної держави [110, ст. 2278]. Натомість за принципом територіальності оподаткуванню підлягають доходи, отримані на території держави, а доходи з джерел за її межами, як правило, звільняються від оподаткування [110, ст. 2278].

А. Ніколакакіс розглядає податкове резидентство як «чинник зв'язку» (*connecting factor*), тобто юридичну підставу, що фактично прив'язує особу до податкової юрисдикції держави та обґрунтовує застосування відповідних податкових норм [228, ст. 76-77]. Поряд із резидентством він виокремлює інші чинники зв'язку, зокрема доміциль і національність (громадянство) як чинники статусного характеру, а також чинники транзакційного характеру, пов'язані з економічними відносинами особи в межах держави [228, ст. 77]. У цьому підході статусні чинники зазвичай використовуються для обґрунтування оподаткування світового доходу, тоді як транзакційні чинники – для обґрунтування оподаткування на основі джерела походження доходу (*source*) [228, ст. 77]. У такому розумінні податкове резидентство є не просто одним із багатьох критеріїв зв'язку з податковою юрисдикцією, а первинним критерієм визначення обсягу податкової юрисдикції щодо особи. Натомість критерій джерела доходу має більш епізодичний характер і прив'язаний до окремих економічних подій.

У вітчизняній доктрині цей зв'язок між резидентським статусом і механізмами усунення подвійного оподаткування також отримав відображення: зокрема, наголошується, що саме підтвердження резидентського статусу є першочерговою умовою, з якою пов'язується можливість застосування платником положень відповідних міжнародних договорів, а відсутність такого статусу або його неналежне доведення унеможливорює використання механізмів усунення подвійного оподаткування безвідносно до інших чинників [91, ст. 148, 150].

На основі наведених підходів, можна констатувати, що визначення податкового резидентства виконує системоутворюючу функцію. Саме через резидентський статус

держава окреслює коло осіб, щодо яких заявляє найширший обсяг податкової юрисдикції, а також коло осіб, стосовно яких має координувати оподаткування з іншими державами у разі перетину податкових інтересів юрисдикцій. Визнання особи резидентом зазвичай означає оподаткування її світових доходів. Водночас цей самий статус покладає на державу обов'язок забезпечувати усунення або принаймні пом'якшення подвійного оподаткування через внутрішні механізми чи міжнародні договори.

Отже, податкове резидентство поєднує два взаємопов'язані аспекти. По-перше, воно слугує підставою для застосування резидентського режиму оподаткування, включно з оподаткуванням світового доходу. По-друге, у ситуації перетину юрисдикцій воно зумовлює потребу в узгодженні податкових претензій держав через механізми міжнародного податкового права, насамперед правила податкових конвенцій і процедури усунення подвійного оподаткування.

2.1.1. Засади на яких, ґрунтується податкове резидентство фізичних осіб

У контексті оподаткування фізичних осіб на основі принципу податкового резидентства Н.М. Ідріс пов'язує обґрунтування оподаткування світового доходу резидента насамперед із принципом платоспроможності (*ability-to-pay principle*) як критерієм податкової справедливості [195, ст. 15]. Зміст цього підходу він розкриває через тезу, що податковий обов'язок має відображати обсяг ресурсів платника (вимірюваний, зокрема, доходом), а розподіл податкового тягаря між індивідами має ґрунтуватися на порівнюваному рівні економічного добробуту (платоспроможності) [195, ст. 15]. У цьому контексті резидентський зв'язок виступає юридичною підставою для застосування режиму оподаткування, за якого податкова база охоплює сукупний (світовий) дохід резидента, включно з доходами з іноземних джерел. На думку автора, такий підхід узгоджується з вимогою податкової рівності, оскільки забезпечує однакове ставлення до осіб із порівнюваною платоспроможністю незалежно від географії отримання доходу [195, ст. 15].

На цьому тлі додаткового значення набуває принцип вигод (*benefit principle*). У цьому контексті вважаємо за доцільне згадати думку, І.М. Бондаренко та співавторів, котрі пов'язують інститут резидентства з юридичним зв'язком між державою та особою, який проявляється в сукупності їх взаємних прав і обов'язків у податковій сфері [110, ст. 2278]. Водночас, як підкреслює Н.М. Ідріс, принцип вигод і принцип платоспроможності (*ability-to-pay*) не слід розглядати ізольовано, оскільки оподаткування має відповідати вигодам, отриманим від держави, але розмір податкового тягара в межах цього підходу визначається з урахуванням платоспроможності платника [195, ст. 16].

Я. Браунер ставить під сумнів придатність традиційних критеріїв податкової юрисдикції в умовах зростання мобільності, вказуючи, що підвищена мобільність (зокрема податково мотивована мобільність заможних осіб), а також дистанційна праця й цифровий номадизм (кочівництво) створюють суттєві виклики для прив'язки податкових прав до резидентства [112, ст. 809]. Він окреслює історичну еволюцію критеріїв персонального зв'язку і підкреслює, що на початку XX століття в розробках міжнародних податкових конвенцій домінувало поняття податкового доміцилю як вираження тривалого особистого зв'язку [112, ст. 824]. Надалі, у післявоєнний період, у межах модельної конвенційної роботи ОЕСР та її попередників відбувся перехід до резидентства як основного критерію персональної прив'язки для цілей оподаткування [112, ст. 824]. При цьому Я. Браунер зауважує, що історично резидентство значною мірою постало як більш гнучкий (порівняно з доміцилем) критерій, сумісний із динамікою щорічного прибуткового оподаткування [112, ст. 825].

Сучасні моделі мобільності та податкового планування фактично перетворили резидентство на статус, на який у певних межах можна впливати. Особи здатні змінювати формальні ознаки резидентства через переміщення, оформлення житла або використання спеціальних режимів, не змінюючи пропорційно своїх реальних економічних і соціальних зв'язків. У результаті зростає ризик того, що формальні критерії починають фіксувати обставини, які не відповідають фактичним зв'язкам

особи з державою. Про це зазначали ми у своїх роботах «Податкове резидентство вимушено переміщених осіб: узгодження з фундаментальними принципами справедливості та правової визначеності» [35], «Податкове резидентство в епоху е-резидентства і цифрових кочівників: міжнародний досвід та український контекст» [34], «На перетині інвестиційних віз та податкового резидентства: глобальні виклики» [33], а згодом і Ярив Браунер у своїй роботі [112, ст. 817-819]. Практичний наслідок сучасних підходів і тенденцій полягає в тому, що статусом податкового резидентства нерідко можна маніпулювати. Це досягається через підбір і комбінування формально релевантних фактів та обставин, що створює штучну гнучкість у визначенні резидентського статусу й може призводити до дисбалансу в розподілі податкового тягаря.

У підсумку обґрунтування на користь резидентства залишаються переконливими лише за умови, що критерії податкового резидентства стабільно та передбачувано окреслюють коло осіб, які мають достатній фактичний зв'язок із державою для цілей оподаткування. Якщо ж формальні тести легко обходяться або не відображають реальних зв'язків, зростає ризик нерівномірного податкового навантаження та непередбачуваності для платників. Відтак, податкове резидентство одночасно виступає базовою юридичною підставою для широкої податкової юрисдикції та найбільш вразливою ділянкою системи, особливо станом на сьогодні в умовах мобільності. Саме тому далі доцільно систематизувати основні моделі визначення резидентства та оцінити їхні переваги й обмеження.

Національні правові системи сформували кілька груп критеріїв визначення податкового резидентства, які часто застосовуються в поєднанні. Узагальнено можна виокремити: тести фізичної присутності, постійного житла, центру життєвих інтересів, а також змішані моделі, які додатково враховують доміциль чи громадянство.

Моделі, засновані на фізичній присутності.

Багато держав використовують механічні пороги підрахунку днів як один із ключових елементів критеріїв визначення податкового резидентства. Зазначено, що

законодавство більшості держав вимагає встановлення факту фактичної присутності особи на території держави протягом певного часу як підстави для визнання резидентства [110, ст. 2279]. У свою чергу, в узагальнюючому аналітичному матеріалі щодо проблематики визначення податкового резидентства українських біженців, сформованим Парламентом ЄС підкреслюється, що для визначення податкового резидентства держави переважно застосовують «183-денне правило», тобто критерій перебування 183 дні або більше протягом року [103, ст. 2]. Присутність вимірюється за податковий період, який сам по собі варіюється, зокрема деякі юрисдикції дотримуються календарного року, а інші застосовують різні фінансові роки (наприклад, квітень–березень у Великій Британії, липень–червень в Австралії) [110, ст. 2278].

Тести, засновані на фізичній присутності, мають очевидні переваги з погляду попередньої визначеності та адміністративної простоти. Платники податків можуть, принаймні теоретично, планувати переміщення так, щоб не перевищувати встановлений законом поріг, а податкові органи можуть спиратися на об'єктивні дані, зокрема відомості про перетин кордону та поїздки. Водночас, самої лише присутності зазвичай недостатньо для визначення податкового резидентства, оскільки в міжнародних стандартах критерій фактичного перебування використовується як допоміжний, після тестів постійного житла та центру життєвих інтересів [237, ст. 30]. Тому українське законодавство, як і законодавство багатьох інших держав, доповнює підрахунок днів іншими критеріями, які нерідко мають вищу пріоритетність [232, ст. 1].

Моделі центру життя та постійного місця проживання.

Правові системи роблять акцент на якісних показниках, які відображають, де фактично зосереджене життя особи. Українське цивільне право допускає наявність кількох місць проживання, тоді як податкове право вводить поняття постійного місця проживання як більш стабільний орієнтир для визначення резидентства. Це зумовлює багатосторонню оцінку, у межах якої враховують не лише тривалість перебування, а й реєстрацію, місце проживання сім'ї та економічну діяльність [110, ст. 2279-2280].

У праві ЄС, як показує Я. Вутерс, Суд справедливості ЄС під час тлумачення поняття податкового резидентства (*residence*) застосовує підхід, за яким резидентство пов'язується зі звичним проживанням (*habitual residence*) і центром інтересів особи [280, ст. 47]. Для визначення резидентства суд оцінює сукупність фактичних обставин, зокрема сімейну ситуацію, причини переміщення, тривалість і безперервність проживання, наявність стабільної зайнятості та намір особи, який впливає з усіх обставин. При цьому сімейні зв'язки прямо віднесено до ключових релевантних чинників [280, ст. 47].

Моделі, побудовані на центрі життєвих інтересів, є відповіддю на ситуації, коли кількісний тест дає формально коректний, але фактично неточний результат. Вони покликані відобразити більш повну картину фактичного зв'язку особи з державою, зосереджуючись на тому, де людина зазвичай проживає, працює та підтримує стійкі особисті й соціальні зв'язки.

Змішані моделі.

Важливо зазначити, що в сучасній практиці для визначення податкового резидентства застосовується сукупність персональних критеріїв, серед яких тести фізичної присутності, постійного (звичного) житла та центру життєвих інтересів [110, ст. 2280]. Звертаючись до українського контексту, І.М. Бондаренко та співавтори. відзначають, що Україна використовує принцип резидентства, а для цілей податкового права вихідним є встановлення місця проживання особи в Україні [110, ст. 2279]. Водночас у міжнародній податковій практиці, використовується система критеріїв, вироблена міжнародними підходами, а міжнародні угоди зазвичай фіксують послідовність їх застосування для визначення резидентства [110, ст. 2280].

Для прикладу, як зазначають К. Шум, М. Джо Годеке та Г. Луї, американське регулювання застосування *Foreign Earned Income Exclusion (FEIE)*, тобто виключення іноземного заробленого доходу з оподатковуваного доходу, побудоване як багаторівнева перевірка: воно поєднує формальні кваліфікаційні тести з оцінкою фактичних обставин. По-перше, застосовуються формалізовані тести кваліфікації,

зокрема тест *bona fide residence*, тобто перевірка того, чи має платник реальний і стабільний статус резидента іноземної держави (а не лише формальну реєстрацію), та тест фізичної присутності із чітко визначеним порогом днів перебування за кордоном [124, ст. 28]. По-друге, навіть за виконання цих критеріїв право на *FEIE* залежить від додаткової, фактично орієнтованої перевірки вимоги щодо *tax home* (податкового дому) та застереження про *abode* у США, яке доцільно розуміти як місце сталого особистого осередку або центр повсякденних життєвих зв'язків. Судова практика зосереджується на сукупності обставин та інтенсивності сімейних, економічних і особистих зв'язків платника зі США, а не на механічному підрахунку днів [124, ст. 28]. У результаті автори показують, що правозастосування намагається поєднати визначеність формальних критеріїв із перевіркою того, чи відповідає заявлений іноземний статус фактичній локалізації життєвих зв'язків та факторів платника [124, ст. 48].

У підсумку три групи критеріїв можна розглядати як різні способи наближення до спільної ідеї податкового зв'язку особи з державою. Кількісні правила присутності підвищують правову визначеність і спрощують адміністрування, але водночас створюють ризик підміни реального змісту цього зв'язку суто формальними ознаками. Натомість підходи, засновані на центрі життєвих інтересів, коригують ці недоліки, відтворюючи більш повну картину зв'язків особи - сімейних, соціальних, економічних і часових. Їх мета полягає в тому, щоб уникати як необґрунтованого включення осіб із тимчасовим зв'язком із юрисдикцією, так і необґрунтованого виключення тих, чие життя фактично зосереджене в її межах. З іншого боку важливо наголосити, що на практиці формальне та технічне застосування відповідних критеріїв теж досить часте явище.

Поширення гібридних моделей свідчить, що жоден окремий критерій уже не забезпечує достатньої стабільності для визначення податкового статусу. Поєднання ознак підвищує ймовірність змістовно обґрунтованого результату, проте одночасно посилює роль адміністративного розсуду та ускладнює прогнозування для фізичної особи. У транскордонних ситуаціях ці ризики посилюються, оскільки різні держави

можуть по-різному кваліфікувати однакові фактичні обставини та встановлювати різну ієрархію критеріїв резидентства. Відтак у ширшому сенсі гібридні моделі є радше компромісом, ніж остаточним збалансованим вирішенням питання резидентства фізичної особи.

Податкове резидентство часто застосовується разом з іншими механізмами, які фіксують зв'язок особи з державою для цілей оподаткування. Для ілюстрації цього А. Ніколакакіс, Ч. Мано, Е. Зелінський, Г. Вінтер показують, як доміциль та громадянство взаємодіють із податковим резидентством як елементи сукупності критеріїв, що визначають резидентський статус. А. Ніколакакіс розглядає доміциль і громадянство як статусні критерії, подібні за природою до податкового резидентства, однак у багатьох правовпорядках вони мають більш формалізований характер [228, ст. 78-79]. Аналізуючи правила визначення податкового статусу фізичних осіб в Іллінойсі та Вісконсині, Ч. Мано показує, що в юридичних визначеннях резидентом є особа, яка фактично проживає в межах штату, має намір залишатися там протягом певного часу та підтверджує реальність такого наміру сталою присутністю, що не має тимчасового характеру [217, ст. 26]. Натомість доміциль характеризується як справжнє, визначене й постійне місце проживання особи, тобто її постійний дім, а також місце, до якого вона має намір повертатися у разі тимчасової відсутності [217, ст. 26]. За спостереженням Ч. Мано, у податковій практиці багатьох штатів США саме юридичний доміциль часто має вирішальне значення для визначення податкової належності особи, оскільки він, а не фактичне місце проживання, нерідко визначає юрисдикцію податкових органів [217, ст. 27].

Е. Зелінський зазначає, що доміциль у сучасних системах прибуткового оподаткування штатів США фактично виконує роль механізму, який застосовується тоді, коли більш об'єктивні правила статутного резидентства, зокрема механічні тести на основі порогу днів, не дозволяють віднести платника до жодного штату резидентства (*gap filler*) [282, ст. 272]. Внутрішньо між штатами автор підкреслює, що доміциль як тест, заснований на оцінці наміру повернення та сукупності фактів і обставин, є

складним у застосуванні. Унаслідок цього оцінка доміцилю може створювати простір для спорів щодо доказового значення окремих фактів [282, ст. 272]. Відповідно доміциль, з одного боку, надає системі необхідну гнучкість у ситуаціях, коли механічних критеріїв статутного резидентства недостатньо. З іншого боку, він зменшує правову визначеність, оскільки встановлення доміцилю потребує аналізу значної кількості фактичних даних і врахування багатьох релевантних ознак [282, ст. 272-273].

Обговорення Г. Вінтером британського права доповнює аналіз доміцилю розрізненням між доміцилем походження (*domicile of origin*), доміцилем за вибором (*domicile of choice*) та доміцилем залежності (*domicile of dependency*) [279, ст. 57]. У Сполученому Королівстві доміциль, у тому числі у формі *deemed domicile* (доміциль, що вважається наявним для податкових цілей), має системне значення для оподаткування спадщини (ІНТ) [279, ст. 58-59]. Крім того, до 6 квітня 2025 року інститут доміцилю був концептуально пов'язаний із застосуванням режиму *remittance basis*, за якого іноземні доходи та прирости капіталу оподатковувалися у Великій Британії лише у разі їх переказу до Великої Британії [183, 187].

Зіставлення національних підходів підтверджує відсутність універсальної моделі визначення податкового резидентства. Натомість спостерігається набір критеріїв, які поєднуються у різних пропорціях залежно від історичного розвитку, адміністративної спроможності та політичних пріоритетів конкретної держави.

2.1.2. Податкове резидентство в рамках міжнародного податкового права

Попри те, що податкове резидентство визначається нормами внутрішнього права, його міжнародне значення формується через конвенції про уникнення подвійного оподаткування. Канадський правник Б. Дж. Арнольд підкреслює, що стаття 4 Модельних конвенцій ОЕСР та ООН використовує податкове резидентство як ключову передумову доступу до договірних переваг. Резидентом для цілей договору визнається лише особа, яка підлягає оподаткуванню в державі-учасниці (*liable to tax*) на підставі локального законодавства [101, ст. 19-20]. Інакше кажучи, зв'язок платника податків із відповідною юрисдикцією у формі податкового резидентства або доміцилю є

передумовою застосування конвенції. Саме він окреслює коло осіб, щодо яких держави зобов'язуються координувати реалізацію податкових повноважень та забезпечувати усунення подвійного оподаткування.

Таким чином, конвенція про уникнення подвійного оподаткування концептуально не запроваджує нового податкового статусу фізичної особи. Вона виходить із тих статусів і того кола осіб, які за національним законодавством відповідної договірної держави підпадають під загальний режим оподаткування доходів. У цьому сенсі міжнародний рівень переважно структурує та узгоджує національні підходи, а не змінює їхній зміст.

У контексті міжнародного податкового права значення податкового резидентства розкривається не лише через матеріальні критерії, закріплені в національному законодавстві, а й через особливості тлумачення самих договорів про уникнення подвійного оподаткування. У цьому зв'язку слушною є позиція Є. О. Зверєва, який зазначає, що такі договори становлять комплексний об'єкт тлумачення, оскільки в більшості випадків одночасно є міжнародним договором і актом національного законодавства, введеним до правової системи відповідної держави. Саме ця подвійна природа зумовлює специфіку їх інтерпретації [52, ст. 68].

Крім того, як підкреслює Є. О. Зверєв, формально маючи статус міжнародного договору, конвенції про уникнення подвійного оподаткування на практиці оперують спеціальною податковою термінологією, що потребує застосування спеціальних методів тлумачення, прийнятих у податковій сфері. Хоча до їх тлумачення підлягають застосуванню правила, передбачені статтями 31–33 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року, цього інструментарію не завжди достатньо. Особливо це стосується випадків, коли необхідно узгодити значення договірного терміну, сформоване в національному праві, з його міжнародно-правовою природою. Для дослідження податкового резидентства це має принципове значення, оскільки договірне визначення резидента не може аналізуватися ізольовано від способів тлумачення відповідних положень податкової конвенції [52, ст. 68-69].

У цьому аспекті показовою є позиція Є. О. Зверева, який у своїх ранніх дослідженнях звертав увагу на те, що проблема полягає не лише у визнанні міжнародних договорів частиною національного законодавства, а й у визначенні співвідношення їх норм із положеннями внутрішнього права – зокрема через відсутність чіткого конституційно закріпленого примату міжнародних норм, що могло призводити до колізійного правозастосування. Однак із прийняттям Податкового кодексу України це питання значною мірою отримало законодавче вирішення [51, ст. 91-92]. Водночас слід зазначити, що попри відсутність прямо закріпленого конституційного примату норм міжнародного права над нормами національного законодавства, законодавець фактично вирішив це питання на рівні галузевого регулювання. Норма про примат міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, продубльована у більшості законів України, зокрема у пункті 3.2 статті 3 Податкового кодексу України, що забезпечує майже абсолютну визначеність у питанні співвідношення конвенцій про уникнення подвійного оподаткування з нормами внутрішнього податкового права. Певний простір для тлумачення зберігається лише у справді переломних для держави випадках, що впливає зі змісту статей 8 та 9 Конституції України, які встановлюють принцип верховенства права та загальні засади інкорпорації міжнародних договорів до національного правопорядку.

Щоб повноцінно відтворити роль податкового резидентства в договірному механізмі, доцільно зосередитися на статті 4 модельних конвенцій ООН та ОЕСР. Саме вона визначає, кого слід вважати резидентом для цілей конвенцій, а також встановлює порядок розв'язання колізій у разі подвійного резидентства. У цьому контексті представник американської доктрини М. Діркіс аналізує походження та зміст ключового формулювання згаданої статті: «...*підлягає оподаткуванню на підставі його domiciлю, місця проживання, місця управління або будь-якого іншого критерію подібного характеру*» (*liable to tax by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature*) [137, ст. 135]. Історично це формулювання має відсильний характер і залишає визначення відповідного зв'язку з

державою внутрішньому праву. Його призначення полягає в охопленні тих форм персонального зв'язку, які за національним податковим законодавством є підставою для застосування режиму податкового резидента, тобто оподаткування на основі повної податкової відповідальності (*full liability to tax*) [137, ст. 138]. Для цілей статті 4(1) вирішальним є не фактичний розмір податку в конкретному році, а характер податкового зв'язку особи з державою. Відповідно, особа є *liable to tax*, якщо на підставі критерію резидентства вона підпадає під режим загального оподаткування як резидент, навіть якщо в окремому році податок фактично не стягується або стягується за зниженою ставкою, оскільки для цілей статті 4(1) вирішальним є саме наявність необмеженої податкової юрисдикції держави щодо особи, а не розмір нарахування [137, ст. 143]. Саме тому нульова сума податку або її зменшення через пільги чи спеціальні режими не заперечують наявності *liable to tax*. За підходом, який М. Діркис відтворює з Коментаря ОЕСР, у багатьох державах цей критерій вважається виконаним і тоді, коли внутрішнє право фактично не стягує податок або застосовує знижені ставки [137, ст. 143].

М. Діркис на прикладі британського режиму *remittance basis* демонструє напруження між вимогою *liable to tax* у статті 4(1) Модельної конвенції ОЕСР та окремими пільговими підходами внутрішнього права. За цим режимом особа могла визнаватися податковим резидентом, але іноземні доходи й приріст капіталу оподатковувалися у Великій Британії лише в межах сум, фактично переказаних до цієї держави. Це ставить питання, чи можна вважати таку особу такою, що підлягає оподаткуванню в розумінні статті 4(1), якщо резидентський статус не супроводжується повною податковою відповідальністю щодо світового доходу [137, ст. 148]. Подібна проблематика виникає щодо режимів тимчасових резидентів, зокрема режиму тимчасового резидента в Австралії та режиму перехідного резидента в Новій Зеландії. За таких режимів особа є резидентом за внутрішнім правом, але її іноземні доходи не охоплюються всеосяжним оподаткуванням. У такій ситуації висновок щодо наявності ознаки *liable to tax* залежить від підходу відповідної держави до тлумачення цього

виразу[137, ст. 148-149]. Водночас М. Діркіс зауважує, що за умови виконання вимоги першого речення статті 4(1) друге речення цієї норми, як правило, не застосовується для відмови у договірних перевагах, якщо особа залишається *liable to tax* принаймні щодо частини іноземного доходу [137, ст. 148-149].

Таким чином відповідь на питання, чи є особа резидентом для цілей конвенції, залежить, в тому числі, від того, як розуміти вимогу *liable to tax*. Якщо дивитися на питання більш вузько, резидентом для цілей конвенції вважають лише тих, хто в цій державі підлягає повному оподаткуванню (тобто оподаткуванню світового доходу). У такому разі особи, яких внутрішнє право називає резидентами, але які фактично не несуть повної податкової відповідальності, можуть не отримати доступу до конвенційних пільг. За ширшого підходу достатньо того, що внутрішнє право прив'язує особу до держави як резидента і в принципі відносить її до режиму оподаткування на підставі особистого зв'язку, навіть якщо у конкретний період оподаткування є обмеженим або нульовим. Це зберігає координуючу функцію конвенції, але водночас ставить питання, наскільки реальним є податковий зв'язок такої особи з державою резидентства.

Отже, пункт 1 статті 4 виконує насамперед фільтраційну функцію: він не уніфікує національні правила визначення податкового резидентства, а встановлює, що резидентами держави для цілей конвенції визнаються лише ті особи, які в цій державі підпадають під повний обсяг податкових наслідків щодо доходів.

Важливо, що коли за нормами внутрішнього права обох договірних держав одна й та сама особа визнається резидентом, пункт 2 статті 4 застосовує додатковий механізм розв'язання колізії. Як показує детальний аналіз представника італійської доктрини Ф. Москоджурі, колізійне правило (*tie-breaker*) діє як послідовний каскад критеріїв:

1. Наявність постійного житла в одній із держав;
2. Центр життєвих інтересів (ЦЖІ), якщо постійні місця проживання існують в обох державах або в жодній з них;
3. Звичайне місце проживання, якщо ЦЖІ не може бути визначено;

4. Громадянство як формальний залишковий зв'язок;
5. Процедура взаємного узгодження (*Mutual agreement procedure*) між компетентними органами як остаточний запобіжний захід [225, ст. 1-2].

Насамперед критерій постійного житла (*permanent home*) спрямований на встановлення житла, яке не є лише місцем тимчасового перебування, а має стабільний характер і пов'язане з організацією повсякденного життя особи [225, ст. 10]. Якщо постійне житло наявне в обох державах, застосовується критерій центру життєвих інтересів (*centre of vital interests*), який вимагає оцінки фактичних даних про те, з якою державою особисті та економічні відносини є тіснішими. Для оцінки цього критерію релевантними обставинами, зокрема, є сімейні та соціальні зв'язки, зайнятість і місце ведення справ [225, ст. 12].

Якщо визначити центр життєвих інтересів неможливо або постійного житла немає, застосовується критерій звичайного місця перебування (*habitual abode*), який на практиці передбачає зазвичай кількісну оцінку, перевага надається державі, у якій особа проводить суттєво більше часу протягом відповідного періоду [225, ст. 14]. Критерій громадянства (*nationality*) Ф. Москоджурі характеризує як формально найбільш об'єктивний, але змістовно слабший та не зовсім справедливий, оскільки він фіксує переважно формальний зв'язок із державою та застосовується лише за відсутності результату за попередніми критеріями [225, ст. 16]. Зрештою, якщо і критерій громадянства не дає відповіді, питання вирішується через процедуру взаємного узгодження (*mutual agreement procedure, MAP*) компетентними органами договірних держав як механізм остаточного врегулювання ситуацій, які не розв'язуються автоматично попередніми правилами [225, ст. 16].

Таким чином, податкове резидентство для цілей конвенції має багаторівневу структуру. Спочатку пункт 1 статті 4 відсилає до внутрішнього права і визнає резидентами тих осіб, які за національним законодавством підпадають під режим повної податкової відповідальності. Якщо обидві держави одночасно вважають одну й ту саму особу резидентом, застосовується пункт 2 статті 4. Він розв'язує колізію між

конкуруючими статусами через автономну, визначену міжнародним правом процедуру *tie-breaker*. Отже, резидентство для цілей конвенції, з одного боку, спирається на внутрішні правила, а з іншого – впорядковується на міжнародному рівні.

Характеристики критеріїв податкового резидентства.

Критерії податкового резидентства, попри відмінності між правовими системами, характеризуються кількома спільними структурними рисами, що дозволяють розглядати їх як єдину категорію порівняльного податкового права. У попередньому аналізі було встановлено місце податкового резидентства в системі міжнародного оподаткування та підходи різних правових систем до його визначення. З огляду на це доцільно виокремити такі сталі характеристики критеріїв резидентства: гібридний характер, ієрархічну побудову та часову залежність.

Розглянуті критерії мають три спільні структурні риси: гібридний характер (поєднання кількісних і якісних підходів), ієрархічну побудову послідовності за ст. 4(2) та часову залежність від конкретного податкового року.

Податкове резидентство є багаторівневим правовим статусом, який одночасно виконує функції у національному та міжнародному вимірах. Воно визначає коло осіб, щодо яких держава застосовує режим необмеженого оподаткування світового доходу, та відмежовує їх від осіб, що оподатковуються переважно за принципом джерела доходу. Доктринально таке обґрунтування спирається на поєднання принципу платоспроможності та принципу вигод, що дозволяє розглядати резидентство як інструмент визначення обсягу оподаткування, а не як просту фіксацію факту проживання.

Зростання міжнародної мобільності, поширення дистанційної праці та податково зумовлених переміщень актуалізують напругу між механічними і оціночними підходами до встановлення резидентського статусу. Формально достатній набір ознак може не забезпечувати належної кореляції з реальним податковим зв'язком особи з державою, тоді як саме резидентство слугує підставою для найбільш інтенсивного режиму оподаткування. Недостатня узгодженість критеріїв із фактичними зв'язками

підвищує ймовірність конкуренції юрисдикційних претензій і створює передумови для перерозподілу податкового тягаря між державами та між групами платників.

У системі податкових конвенцій ці підходи проявляються у двох взаємопов'язаних механізмах. По-перше, визначення резидента спирається на внутрішнє право та формулювання *liable to tax*, покликаний відмежувати ситуації необмеженого податкового обов'язку від випадків обмеженого оподаткування. По-друге, у разі подвійного резидентства застосовується автономна процедура *tie-breaker*, яка впорядковує конкуренцію двох статусів через послідовне застосування узгоджених критеріїв. Сукупно це підтверджує, що резидентство функціонує як категорія, що одночасно залежить від національних правил і уточнюється міжнародними координаційними механізмами, в разі їх застосування. Відтак подальший аналіз логічно спрямувати на процедурні аспекти встановлення резидентства: вимоги до доказування, підходи до оцінки змішаних фактичних обставин та гарантії передбачуваності для платника у транскордонних ситуаціях.

2.2. Правове регулювання визначення податкового резидентства фізичних осіб на прикладі України, ЄС, Великої Британії, США

У Європейському Союзі податкове резидентство фізичних осіб визначається насамперед національним правом. Кожна держава-член самостійно обирає критерії, за якими встановлює податковий зв'язок особи з юрисдикцією, і вже від цього залежить обсяг податкової бази та податкових обов'язків. Водночас ці правила не функціонують ізольовано, оскільки вони інтегровані в мережу податкових конвенцій і мають узгоджуватися з правом ЄС, зокрема, зі свободою пересування та принципом недискримінації.

У цьому контексті Л. де Брое зазначає, що, за винятком декількох директив ЄС, які містять матеріальні податкові положення, у сфері прямого оподаткування відсутні уніфіковані норми права ЄС, а отже ця сфера загалом належить до компетенції держав-членів. Відповідно усталена практика Суду справедливості ЄС виходить із того, що за відсутності уніфікації та гармонізації саме держави-члени визначають критерії розподілу податкової юрисдикції: або односторонньо у внутрішньому праві, або шляхом укладення податкових договорів про уникнення подвійного оподаткування, які закріплюють розмежування повноважень щодо оподаткування між відповідними юрисдикціями [133, ст. 107-108].

На цьому тлі в подальшому порівняльному аналізі розглядається питання, як провідні країни ЄС, зокрема Франція, Німеччина та Італія, застосовують податкове резидентство та як структурують визначення податкового резидентства для фізичних осіб і як їхні внутрішні рішення вписуються в ширший контекст ЄС та договірних відносин.

Як зазначає Я. Вутерс, попри те що термін резидентство (*residence*) часто використовується в первинному та вторинному праві ЄС, ані установчі договори, ані законодавство ЄС не містять загального визначення цього поняття. Відтак у праві ЄС це поняття застосовується функціонально, залежно від регуляторного контексту,

зокрема у зв'язку зі свободою пересування та правами, що випливають із громадянства Союзу, координацією систем соціального забезпечення, а також у межах свободи надання послуг [280, ст. 41-43].

Л. де Брое також виходить із того, що у праві ЄС, за межами окремих директив, відсутні уніфіковані норми прямого оподаткування, а отже немає й автономного європейського визначення податкового резидентства. Тому критерії резидентства та нерезидентства, а також правила розподілу податкової юрисдикції визначаються державами-членами у внутрішньому праві або в податкових договорах. Відповідно Суд справедливості ЄС визнає розмежування податкової юрисдикції держави вже за класичними критеріями резидентства та джерела походження доходу, де резиденти підлягають повному обсягу податковому обов'язку, тобто оподаткуванню світових доходів у державі резидентства, тоді як нерезиденти – обмеженим, тобто оподаткуванню лише доходів із джерелом походження у відповідній державі [133, ст. 107-108]. Суд справедливості ЄС у своїй практиці визнає, що держави-члени можуть за допомогою податкових договорів розмежовувати податкову юрисдикцію. Він також вважає допустимими типові критерії, які використовуються в конвенціях про уникнення подвійного оподаткування, зокрема місцезнаходження майна (передусім нерухомого), місце проживання або виконання трудової діяльності. Крім того, Суд допускає використання громадянства як критерію розподілу податкових повноважень і не розглядає його як дискримінаційний сам по собі [133, ст. 108].

У справах *Gilly*, *Saint-Gobain* та *Van Hilten* Суд справедливості ЄС визнав допустимими випадки, коли держави-члени орієнтуються на усталену міжнародну податкову практику, зокрема на типові моделі та коментарі ОЕСР. Зазвичай, якщо держави діють у межах таких загальновизнаних підходів, суд не переглядає обраний ними розподіл податкових повноважень, навіть якщо це призводить до більшого податкового навантаження в одній із держав. Такі наслідки суд розглядає як результат відмінностей між національними податковими системами (*disparity*). Відповідно право ЄС не зобов'язує держави ані гармонізувати ставки, ані забезпечувати усунення

подвійного оподаткування шляхом оподаткування доходу за найнижчою ставкою серед залучених юрисдикцій [133, ст. 108-109]. Водночас після розподілу податкових повноважень їх реалізація має відповідати свободам Договору. Суд неодноразово наголошував, що хоча прямі податки належать до національної компетенції, держави-члени зобов'язані дотримуватися права ЄС під час застосування своїх правил. Зокрема, у порівнюваних ситуаціях резиденти й нерезиденти, а також внутрішні й іноземні доходи мають отримувати однакове ставлення, якщо відмінність не має належного правового обґрунтування [133, ст. 110]. Так, у сфері прямого оподаткування ключовим для розвитку підходу до резидентства Я. Вутерс вважає лінію справ *Schumacker*. Він підкреслює, що саме у сфері прямого оподаткування судова практика Суду справедливості ЄС пройшла кілька важливих етапів, а резидентство фізичних осіб є одним із найважливіших критеріїв розподілу податкової юрисдикції [280, ст. 57]. Суд справедливості ЄС виходить із того, що резиденти та нерезиденти у сфері прямого оподаткування зазвичай не є порівнюваними, а тому держава-член, яка не надає нерезиденту певні податкові переваги, передбачені для резидентів, як правило, не вчиняє дискримінації [280, ст. 59-60]. Це пояснюється тим, що саме держава резидентства зазвичай має найкращі можливості врахувати особисті та сімейні обставини платника [280, ст. 60]. Водночас у справі *Schumacker* Суд сформулював виняток: якщо нерезидент не отримує істотного доходу у державі свого резидентства, а основну частину оподатковуваного доходу одержує у державі працевлаштування, то між його становищем і становищем резидента цієї держави немає об'єктивної різниці для цілей урахування особистих і сімейних обставин. У такій ситуації відмова у відповідних податкових перевагах може становити дискримінацію, оскільки особисті та сімейні обставини платника не враховуються ні у державі резидентства, ні у державі працевлаштування. [280, ст.60-61].

У підсумку аналіз Л. Де Брое та Я. Вутерса демонструє чіткий розподіл ролей у податковому праві ЄС. Держави-члени зберігають визначальну компетенцію щодо встановлення критеріїв податкового резидентства та правил розмежування податкової

юрисдикції. У своїй практиці Суд справедливості ЄС, як правило, виходить із того, що ці питання належать до сфери національної податкової автономії, а відповідні податкові правила є проявом фіскального суверенітету держав-членів.

Таким чином у випадку ЄС національні правила податкового резидентства підлягають двом рівням правової оцінки. На рівні податкових конвенцій застосовуються критерії статті 4 Модельної конвенції ОЕСР, зокрема *вимога liable to tax* та механізм *tie-breaker* у разі подвійного резидентства. На рівні права ЄС визначення резидентства залишається компетенцією держав-членів, але податкові наслідки не можуть створювати дискримінацію або непропорційні обмеження свобод пересування і підлягають контролю Суду справедливості ЄС.

2.2.1. Франція та її підходи до визначення податкового резидентства

Французька модель показово відмежовує податкове резидентство від категорій цивільного права. Починаючи з 1976 року Податковий кодекс Франції оперує саме «податковим резидентством» як ключем до оподаткування доходів фізичних осіб, відмовившись від попередніх прив'язок до звичайного місця проживання та громадянства. Як підкреслює Н. Мессаж, резидентство за статтею 4 В кодексу є самостійною податковою конструкцією, в якій французький громадянин може бути нерезидентом, а іноземець - податковим резидентом Франції [170; 221, ст 337].

Стаття 4 В французького кодексу встановлює три альтернативні критерії, кожен із яких є достатнім: (i) постійне або основне місце проживання у Франції («*les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal*»); (ii) здійснення основної професійної діяльності у Франції; (iii) наявність центру економічних інтересів у Франції [170; 221, ст. 337]. Водночас стаття передбачає можливість коригування податкового резидентства на рівні податкових конвенцій. Якщо відповідно до чинної конвенції про уникнення подвійного оподаткування особа не визнається резидентом Франції, внутрішні критерії не мають пріоритету над результатом, визначеним конвенцією [170]. Зазначений підхід отримав законодавче підтвердження у Законі про державний бюджет Франції на 2025 рік, яким до статті 4В CGI внесено зміни, що унеможливають

визнання особи податковим резидентом Франції за внутрішнім правом, якщо за відповідною конвенцією вона є резидентом іншої держави [104].

На відміну від ієрархічного підходу, закріпленого в Модельній конвенції ОЕСР, критерії податкового резидентства у французькому внутрішньому праві застосовуються як рівнозначні альтернативи. Такий підхід спрощує визначення податкового резидентства за внутрішнім правом, однак ключове значення для остаточного висновку часто має застосування відповідної конвенції про уникнення подвійного оподаткування [e.g. 172].

Постійне або основне місце проживання у Франції.

В адміністративних роз'ясненнях і судовій практиці *foyer* (у розумінні критерію постійного дому) визначають як місце (осередок), де платник податків або його сім'я зазвичай проживають і де зосереджений центр їхнього особистого життя. Натомість *lieu de séjour principal* (основне місце перебування) має допоміжний характер і застосовується лише тоді, коли такий осередок неможливо чітко встановити. Французький правник Н. Масаж зазначає, що Кодекс використовує формулювання *le foyer (the permanent home)* постійне житло), а не *un foyer або ж a permanent home*, що передбачає презумпцію його унікальності. Це контрастує з підходом податкових конвенцій, які виходять із того, що особа може мати постійне житло більш ніж в одній державі [221, ст. 338-339, 350-351].

Державна рада Франції послідовно підкреслює вирішальну роль сімейного осередку при визначенні критерію основного місця проживання (*foyer*). Для цілей ст. 4B(1)(a) податкового кодексу Франції (CGI) *foyer* розуміється як місце, де платник зазвичай проживає і де зосереджений центр його особистого та сімейного життя, причому тимчасові виїзди, зумовлені професійними потребами або винятковими обставинами, самі по собі не спростовують наявності такого житла у Франції. Тому збереження у Франції житла, яким користується домогосподарство, та проживання там членів сім'ї може свідчити про наявність *foyer* у Франції навіть за тривалої відсутності платника за кордоном [207, ст. 1-2, 7-8].

Якщо встановити *foyer* неможливо або воно не дає чіткої прив'язки, застосовується критерій *lieu de séjour principal* (основне місце перебування/проживання) як допоміжний (резервний), оскільки він може визначати податкове резидентство лише за відсутності *foyer*. У цій площині судова практика випрацювала орієнтир, відомий як правило 6-ти місяців. Перебування у Франції понад шість місяців протягом року є вагомою ознакою основного місця перебування, причому це можливо навіть тоді, коли особа проживає в готелі або в житлі, наданому безоплатно (наприклад, роботодавцем) [207, ст. 7-9].

Фактично така внутрішньодержавна ієрархія (спочатку *foyer* як «постійне житло», а за його відсутності – «*lieu de séjour principal*» як «основне місце перебування») структурно кореспондує послідовності «*tie-breaker*» (правила вирішення колізії резидентства) у ст. 4(2) Модельної конвенції ОЕСР, яка віддає пріоритет критерію *permanent home* (постійне житло), а за необхідності переходить до тесту *habitual abode* (звичайне місце проживання/перебування) [237, ст. 30, 110-112].

Професійні та економічні критерії.

У випадках, коли особисті критерії (*foyer* - сімейне житло/осередок домогосподарства; *lieu de séjour principal* - основне місце перебування) не дають однозначного результату, відповідно до ст. 4 В Загального податкового кодексу Франції, до резидентів належить, зокрема, особа, яка здійснює у Франції професійну діяльність, якщо вона не доведе, що така діяльність має лише допоміжний (епізодичний) характер (*à titre accessoire*). Паралельно може застосовуватися критерій центру економічних інтересів (*centre des intérêts économiques*), який пов'язує із тим, де зосереджені основні джерела доходів та ключові економічні інтереси платника [170; 173].

Такий підхід до французького регулювання податкового резидентства має безпосереднє значення для правозастосування. Оскільки кожен із критеріїв статті 4 В Податкового кодексу Франції є самостійною правовою підставою для визнання особи податковим резидентом, встановлення резидентства не потребує обов'язкового

підтвердження всієї сукупності її особистих та економічних зв'язків. На практиці це означає, що вирішення питання про резидентство може ґрунтуватися на встановленні одного критерію, якщо його наявність підтверджена належним чином. За таких умов вирішального значення може набувати місце сімейного осередку, основна професійна діяльність або центр економічних інтересів. Саме в цьому полягає практична особливість французького підходу, за якого складний порядок визначення податкового резидентства у правозастосуванні реалізується через встановлення окремої самостійної підстави.

Цю тенденцію підтверджує і судова практика. Так, у рішенні від 5 лютого 2024 року *Conseil d'État* прямо зазначив, що особа, яка здійснювала у Франції професійну діяльність, що не мала допоміжного характеру (*non accessoire*), вважалася такою, що має податкове резидентство (*domicile fiscal*) у Франції за внутрішнім правом, попри те, що відповідна особа здійснювала професійні поїздки за кордон і час від часу працювала дистанційно зі Швейцарії з особистих міркувань, оскільки там проживала її сім'я [126, п. 2-5]. В іншій справі апеляційний адміністративний суд Тулузи дійшов висновку, що подружжя, яке фактично переїхало до Ізраїлю, зберігало у Франції центр економічних інтересів (*centre des intérêts économiques*), оскільки в роки, які розглядалися в межах спору, їхні доходи склалися виключно з пенсій, що виплачувалися французькими пенсійними фондами [128, п. 5-6]. Водночас у рішенні від 7 жовтня 2020 року *Conseil d'État* застеріг від спрощеного підходу до встановлення центру економічних інтересів (*centre des intérêts économiques*) та скасував рішення суду нижчої інстанції, який пов'язав його наявність лише з фактом володіння у Франції компаніями та нерухомістю, не встановивши, чи були такі активи дохідними, і не зіставивши їх із доходами, які платники отримували в іншій державі [125].

Наведена практика свідчить, що у французькому правозастосуванні питання податкового резидентства нерідко вирішується через встановлення одного критерію, якщо саме він у конкретній справі визнається достатнім для правової кваліфікації. Водночас судова практика не виключає необхідності перевірки фактичного змісту

відповідного критерію, якщо його наявність не може бути підтверджена лише формальними ознаками.

Резидентство, еміграція та обмеження ЄС

У французькому праві наслідки виїзду за кордон безпосередньо пов'язані з визначенням податкового резидентства, адже якщо платник доводить перенесення податкової резиденції за межі Франції, французька податкова адміністрація, за загальним правилом, може оподатковувати лише його доходи з французького джерела. [255]. Французький законодавець, реагуючи на ризики швидкої зміни податкового резидентства у 1998 р. запровадив спеціальний механізм так званого «податку на виїзд» (*«exit tax»*) - оподаткування нереалізованих приростів капіталу у момент перенесення податкового резидентства за межі Франції, закріплений у ст. 167 bis Податкового кодексу Франції. Режим застосовували, якщо особа мала частку в капіталі понад установлені пороги. У такому разі оподатковували приріст вартості рухомих активів, навіть якщо він ще не був реалізований. Причому норма була доповнена комплексом процедурно-адміністративних зобов'язань платника, зокрема декларування приросту у зв'язку з виїздом у встановлений строк, призначення податкового представника у Франції та надання гарантій у разі застосування механізму відстрочення/призупинення стягнення [218, ст. 2-3].

У справі *Hughes de Lasteyrie du Saillant (C-9/02)* Суд справедливості ЄС кваліфікував первісну конструкцію ст. 167 bis CGI як таку, що становить обмеження свободи заснування (*freedom of establishment*), оскільки вона встановлювала автоматичне податкове обтяження, спровоковане самим фактом перенесення податкового резидентства, і фактично ґрунтувалася на беззастережній презумпції ухилення/зловживання без індивідуалізованої оцінки. Наслідком рішення стала негайна законодавча реакція у Франції - скасування відповідної редакції ст. 167 bis кодексу та подальше переосмислення інструментарію «податку на виїзд» з урахуванням стандартів права ЄС [218, ст. 4-5].

У більш загальному плані Н. Мессаж підкреслює, наслідки набуття податкового резидентства, як у внутрішньому праві, так і в конвенціях, зрештою підпорядковані пріоритету права ЄС, насамперед вимогам пропорційності та недискримінації у тлумаченні Суду справедливості ЄС [221, ст. 357]. Це узгоджується із ширшим висновком Я. Вутерса, в якому він зазначає, що право ЄС не містить загального визначення місця проживання фізичних осіб на рівні первинного чи вторинного права, а відтак не формує автономного й уніфікованого поняття податкового резидентства. Водночас у сфері прямих податків резидентство функціонує як один із базових критеріїв прив'язки для розмежування податкової юрисдикції за моделлю резидентство та джерело доходу. При цьому реалізація державами-членами податкових повноважень має здійснюватися у спосіб, сумісний із правом ЄС, зокрема з фундаментальними свободами установчих договорів [280, ст. 41, 57].

2.2.2. Італія та визначення податкового резидентства

Прийнято вважати, що відправною точкою для формування критеріїв податкового резидентства є поняття доміцилю та резидентства, визначені в цивільному законодавстві Італії. У трактуванні С. Доріго стаття 43 Цивільного кодексу Італії розмежовує доміциль і резидентство. Доміциль визначається як місце ведення справ і зосередження інтересів особи, тоді як резидентство – як місце її звичайного проживання [138, ст. 397]. Водночас ці критерії орієнтовані не на суто формальну реєстрацію місця проживання, а на фактичний зв'язок особи з певним місцем, оскільки реєстраційні дані є лише попереднім доказом і можуть бути спростовані сукупністю фактичних обставин [138, ст. 397]. Важливо, що обидва цивільно-правові поняття поєднують об'єктивний і суб'єктивний елементи. Італійська доктрина прямо відхиляє жорстке протиставлення, за яким доміциль є лише питанням наміру, а резидентство лише питанням факту, і підкреслює, що обидва поняття характеризуються одночасною наявністю вольового (*deliberate/subjective*) та фактичного (*substantive*) компонентів, хоча з різними акцентами [138, ст. 398]. Доміциль у цьому розумінні пов'язується з місцем, де зосереджено основний центр справ та інтересів особи, тоді як резидентство описується як звичне

проживання, що включає як об'єктивний елемент постійного перебування, так і суб'єктивний елемент волі залишатися в цьому місці [138, ст. 398, 400].

Цей підхід цивільного права, що ґрунтується на фактичних обставинах, надалі застосовується і в податковому контексті, але там його доповнюють більш формальні критерії та часові тести.

Податкове резидентство в країні: альтернативні зв'язки та часовий поріг.

За ст. 2 Податкового кодексу Італії фізична особа визнається податковим резидентом, якщо протягом більшої частини фінансового року (понад 183 дні, включно з частинами днів) виконується принаймні один із трьох критеріїв: (1) фактичне перебування в Італії, або (2) наявність «місця проживання» в Італії, або (3) наявність соціальних інтересів в Італії (зокрема сімейних) [246].

Важливо наголосити, що передбачені критерії є альтернативними, оскільки для кваліфікації фізичної особи як податкового резидента достатньо, щоб протягом більшої частини податкового періоду був наявний будь-який один із них. Тому ключовим елементом тесту є часова вимога. Відповідний зв'язок має існувати щонайменше протягом половини податкового року, тобто 183 дні. Цей строк не обов'язково має бути безперервним і може визначатися шляхом підсумовування днів протягом року. Такий поріг відмежовує податкове резидентство від цивільно-правової *residenza* за статтею 43 Цивільного кодексу Італії, адже для цивільної резиденції достатньо звичного місця проживання без законодавчо встановленого мінімального строку.

Однак у практиці адміністрування ці критерії, що ґрунтуються на фактичних обставинах, доповнюються ще одним елементом – офіційною реєстрацією. Вона може впливати на висновок навіть тоді, коли фактичні зв'язки є слабкими [246].

Офіційна реєстрація та конституційна критика.

Крім наведених критеріїв закон встановлює презумпцію. Якщо особа протягом більшої частини податкового періоду внесена до реєстру постійного населення, її вважають резидентом, доки вона не доведе протилежне [246].

С. Доріго критично оцінює реєстраційний критерій: внесення до *anagrafe* фактично виконує функцію незаперечної презумпції резидентства і звільняє органи від доведення реального зв'язку особи з Італією [138, ст. 397]. Попри окремі застереження в новіших рішеннях Касаційного суду, практика продовжує надавати реєстрації самостійне вирішальне значення [127; 100, ст. 1–3, 5; 219], що легітимізовує надмірний формалізм при встановленні податкового резидентства.

В Італії формалізація підходу до визначення податкового резидентства виявляється не лише у законодавчому регулюванні, а й у роз'ясненнях податкової адміністрації. Як зазначено в циркулярі *Agenzia delle Entrate* від 4 листопада 2024 року, фізична особа визнається податковим резидентом Італії, якщо протягом більшої частини податкового періоду виконується хоча б один із критеріїв, передбачених законом [98, ст. 4-5]. За такого підходу встановлення податкового резидентства може ґрунтуватися на одному з визначених законом критеріїв, навіть якщо сукупність інших обставин вказує на переміщення основних особистих та економічних зв'язків особи до іншої держави [98, ст. 5-6]. Самостійне значення зберігає також факт внесення особи до реєстрів населення (*anagrafe*), однак платник має можливість довести, що формальна реєстрація не відповідає фактичній ситуації, що прямо впливає з цієї ж позиції, зазначеної в циркулярі [98, ст. 10-11].

Уникнення від подвійного оподаткування та напруга на рівні ЄС.

З метою запобігання формальному перенесенню резидентства до юрисдикцій із пільговим оподаткуванням і, відповідно, захисту національної податкової юрисдикції, італійський законодавець у ст. 2(2-bis) кодексу також установлює спростовну презумпцію податкового резидентства. Громадяни Італії, виключені з реєстру резидентського населення (*anagrafe della popolazione residente*) та такі, що перенесли місце проживання до держав або територій із пільговим податковим режимом, визначених міністерським переліком, вважаються податковими резидентами Італії, доки не доведуть протилежне [120].

Італійське право демонструє високий рівень формалізації критеріїв податкового резидентства. З одного боку, для громадян Італії, які переносять місце проживання до держав із пільговим оподаткуванням, стаття 2(2-bis) TUIR встановлює спеціальну презумпцію збереження податкового резидентства в Італії до доведення протилежного. З іншого боку, судова практика щодо реєстраційного критерію виходить із того, що саме перебування особи в реєстрі населення резидентів Італії (*anagrafe*) може мати вирішальне значення для цілей оподаткування, навіть якщо фактично вона стверджує про перенесення проживання за кордон. У результаті італійська модель поєднує матеріальну перевірку фактичного центру життєвих інтересів із формальними презумпціями, які істотно ускладнюють доведення втрати податкового резидентства. [219; 223]. Доріго застерігає, що у разі послідовного переїзду особи – спочатку до держави з ординарним режимом оподаткування, а згодом до юрисдикції з «чорного списку» – постає питання про застосування презумпції податкового резидентства Італії за ст. 2(2-bis) TUIR [138, ст. 411-413, 222]. Якщо перший переїзд відбувся до держави-члена ЄС і особа виконала умови для набуття там податкового резидентства, ігнорування такого резидентства італійською адміністрацією може становити перешкоду свободам пересування в межах ЄС [138, ст. 413]. Водночас, як зазначає С. Доріго, італійська податкова адміністрація схиляється до ширшого підходу, застосовуючи ст. 2(2-bis) TUIR не лише до прямого переїзду до юрисдикції з преференційним податковим режимом, а й до ситуацій, коли такий результат досягається шляхом «подорожі для податкових цілей через третю державу», незалежно від того, чи є перша держава переїзду членом ЄС [138, ст. 413]. Тому іноді в практиці адміністрації до ситуацій послідовного переїзду застосовується широке тлумачення ст. 2(2-bis), незалежно від того, чи перша держава є членом ЄС [120].

Італійська модель визначення податкового резидентства є змішаною. Її змістовна частина спирається на цивільно-правові категорії доміцилію та резиденства (для цілей цивільного права) і пов'язує резидентський статус із фактичним центром життєвих інтересів особи. Такий підхід близький до критеріїв, що застосовуються в податкових

конвенціях. Водночас система містить і формальні запобіжники, насамперед реєстраційний критерій та презумпцію, пов'язану з переїздом до юрисдикцій із чорного списку. Саме ці елементи можуть зміщувати акцент із реальних зв'язків на формальні ознаки, що в окремих випадках ставить під сумнів узгодженість із принципом платоспроможності та створює напругу з гарантіями свободи пересування в ЄС. Порівняльний висновок полягає в тому, що надмірна вага формальних критеріїв без ретельної перевірки фактичних обставин здатна необґрунтовано розширювати межі податкового резидентства, а відтак порушувати баланс між публічними та приватними інтересами.

2.2.3. Німеччина та визначення податкового резидентства

Відповідно до параграфу 1(1) Закону про податок на доходи фізична особа, яка має в Німеччині або постійне житло (*Wohnsitz*), або звичайне місце перебування (*gewöhnlicher Aufenthalt*), вважається такою, що підлягає всеосяжному оподаткуванню в Німеччині, тобто сплачує податок із усього свого світового доходу (і.е. є податковим резидентом Німеччини) [178, стаття 1; 256, ст. 368].

Зміст цих понять визначається в Податковому кодексі Німеччини (*Abgabenordnung, AO*). За статтею 8 АО особа вважається податковим резидентом там, де в її розпорядженні є житло і обставини свідчать, що вона зберігає його та користується ним. Житло має бути придатним для проживання, але не обов'язково бути основним чи відповідати соціальному статусу особи. Навіть невелика за розмірами або додаткова квартира може створювати місце проживання для цілей виконання критерію. Натомість пересувне житло, яке постійно змінює місце, зазвичай не формує такого зв'язку [256, ст. 368]. Такий підхід підтверджується і судовою практикою. Зокрема, *Bundesfinanzhof (BFH)*, тобто Федеральний фінансовий суд Німеччини у рішенні від 23.11.2000 у справі VI R 107/99 зазначив, що для збереження *Wohnsitz* у батьківському домі недостатньо лише наміру повернутися. Вирішальним є фактичне використання житла для проживання, зокрема під час перерв між навчанням [117].

Звичайне місце перебування (*gewöhnlicher Aufenthalt*) у ст. 9 АО пов'язується з місцем, де особа фактично перебуває за таких обставин, які дозволяють зробити висновок, що це перебування не має лише тимчасового характеру. Як правило, якщо особа перебуває в певному місці безперервно понад шість місяців, вважається, що критерій виконано. Водночас короткі перерви, наприклад виїзд у відпустку, не враховуються і самі по собі не перешкоджають встановленню такого місця перебування [177, стаття 9].

Відмінною рисою німецької моделі, в порівнянні з італійською, є її об'єктивний характер. Ні місце проживання за статтею 8 АО, ні звичайне місце перебування за статтею 9 АО не залежать від задекларованого наміру оселитися. Вирішальними є зовнішні факти й реальний спосіб користування житлом.

Водночас, навіть попри загальну орієнтацію німецької моделі на фактичні обставини, її застосування супроводжується певними ознаками формалізації. Це пояснюється тим, що для виникнення повного обсягу податкового обов'язку достатньо наявності місця проживання (*Wohnsitz*) або звичайного місця перебування (*gewöhnlicher Aufenthalt*) [177, стаття 8; 116, п. 3-5]. При цьому в судовій практиці зміст цих критеріїв визначається переважно на підставі об'єктивно встановлюваних обставин. Так, Федеральний фінансовий суд Німеччини (*Bundesfinanzhof*) у рішенні від 12 листопада 2020 року у справі III R 6/20 прямо вказав, що поняття місця проживання за ст. 8 АО залежить від фактичної ситуації, а не від суб'єктивного сприйняття особи [116, п. 4-5; 177, стаття 8]. При цьому житло визнається таким, що утворює місце проживання (*Wohnsitz*), якщо особа фактично має можливість ним користуватися і використовує його з певною регулярністю, навіть за наявності значних проміжків часу між окремими відвідуваннями [116, п. 6]. Суд також наголосив, що для визнання місця проживання (*Wohnsitz*) не вимагаються ані мінімальна тривалість перебування, ані встановлення того, що таке житло є центром життєвих інтересів платника [116, п. 6].

Подальша практика підтверджує сталість цього підходу. Так, Федеральний фінансовий суд Німеччини в ухвалі від 20 листопада 2024 року у справі II R 38/21

повторно зазначив, що за німецьким правом платник може одночасно мати кілька місць проживання (*Wohnsitze*) у значенні ст. 8 АО – у Німеччині та за її межами, а для визнання наявності місця проживання не вимагається мінімальна кількість днів фактичного перебування у відповідному житлі [115, п. 3]. У цьому виявляється формалізований аспект німецької моделі, оскільки, попри її орієнтацію на фактичні обставини, у транскордонних ситуаціях питання податкового статусу особи значною мірою зводиться до встановлення того, чи зберігає вона житло, придатне для використання, і чи має фактичну можливість ним користуватися [115, п. 3].

Застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

Для цілей податкових конвенцій Німеччина, як правило, використовує п. 1 ст. 4 Модельної конвенції ОЕСР, відповідно до якого резидентом є фізична особа, яка за внутрішнім правом підлягає оподаткуванню на підставі особистого зв'язку з державою, тобто несе необмежений обсяг податкових обов'язків [256, ст. 376]. У цьому зв'язку Раст підкреслює, що вимога *liable to tax / steuerpflichtig* (підлягати оподаткуванню) у ст. 4(1) має абстрактний характер: для визнання особи резидентом для цілей застосування конвенції не потрібно, щоб вона фактично сплатила податок у відповідному році або щоб певний дохід реально оподатковувався. Визначальним є те, що за внутрішнім правом особа має з державою такий особистий зв'язок, який у принципі дає підстави оподатковувати її світові доходи [256, ст. 377-378]. Відповідно, якщо за внутрішнім правом, зокрема за статтею 1(1) Закону про податок на доходи, особа визнається платником щодо якої застосовується повний обсяг податкового обов'язку через наявність місця проживання (*Wohnsitz*) або звичайного місця перебування (*gewöhnlicher Aufenthalt*), цього достатньо для кваліфікації такої особи як резидента для цілей двосторонньої конвенції [256, ст. 367].

На основі наведеного аналізу можна зробити висновок, що серед трьох розглянутих європейських систем саме німецький режим досить послідовно втілює об'єктивний підхід. Статус податкового резидента здебільшого визначається наявністю житла в Німеччині та тривалістю фактичного перебування на її території.

Проаналізовані підходи конструкція підвищують передбачуваність, оскільки податкові органи та суди спираються на факти.

На рівні ЄС і в трьох розглянутих національних системах простежуються спільні мотиви та помітні відмінності.

По-перше, у всіх випадках податкове резидентство є підставою як для оподаткування світового доходу, так і для застосування податкових конвенцій. Французький, італійський та німецький режим необмеженої податкової юрисдикції фактично виконують одну й ту саму функцію: вони означають, що особа підпадає під всеосяжне оподаткування доходів і саме це дозволяє розглядати її як резидента для цілей статті 4(1) Модельної конвенції ОЕСР.

По-друге, усі три системи поєднують якісні та кількісні елементи, але з різними акцентами. Франція вибудовує статус навколо орієнтованого на домогосподарство поняття постійного житла (*foyer*), яке уточнюється допоміжним критерієм основного місця перебування та доповнюється професійними й економічними критеріями. Італія значною мірою спирається на цивільно-правові категорії доміцилю та місця проживання, але поєднує їх із формальною вимогою реєстрації та порогом 183/184 дні, у підсумку формуючи гібридний підхід. Німеччина, навпаки, застосовує переважно об'єктивні критерії місця проживання та звичайного місця перебування, через наявність житла та правило шестимісячного перебування. Така варіативність узгоджується з підходом М. Діркіса, який розрізняє тести резидентства як (1) прив'язку до фактичних обставин, (2) правила, побудовані на підрахунку днів, і (3) спеціальні статусні критерії. Конкретне поєднання цих підходів у кожній юрисдикції відображає її соціальні пріоритети та те, які тести вона вважає найбільш придатними для ефективного адміністрування [137, ст. 140-141].

По-третє, розглянуті системи по-різному використовують формальні презумпції та спеціальні механізми, спрямовані на запобігання ухиленню від оподаткування. Залежність Італії від реєстрації в муніципальному реєстрі населення та презумпцій, пов'язаних із «чорними списками» юрисдикцій, а також режим повного податкового

обов'язку для окремих категорій німецьких громадян за кордоном демонструють готовність використовувати резидентський статус як інструмент захисту податкових інтересів. Франція значно менше спирається на подібні презумпції, натомість пов'язує з резидентським статусом і його тривалістю окремі фіскальні механізми, зокрема оподаткування при виїзді, щоб забезпечити оподаткування мобільного капіталу.

По-четверте, право ЄС виконує контрольну роль, але не замінює національні визначення резидентства єдиним уніфікованим тестом. Держави-члени зберігають свободу обирати власні моделі, однак наслідки їх застосування підлягають перевірці з позицій права ЄС. Передусім це стосується заходів, які найбільш відчутно впливають на мобільність у момент переміщення, зокрема оподаткування при виїзді або продовження дії презумпції резидентства після переїзду. Такі механізми оцінюються крізь призму свобод пересування та принципу пропорційності, тобто мають бути належно обґрунтованими і не виходити за межі необхідного. Підхід, пов'язаний зі справою *Schumacker*, додатково демонструє, що у виняткових ситуаціях нерезидент може бути настільки економічно інтегрованим у державу джерела, що вона повинна врахувати його особисті обставини подібно до резидента. Отже, право ЄС переважно оцінює не критерії встановлення резидентства як такі, а наслідки їх застосування в транскордонних ситуаціях, забезпечуючи сумісність національних правил зі свободами Союзу.

2.2.4. Особливості визначення податкового резидентства фізичних осіб в Україні.

Українська модель визначення податкового резидентства фізичних осіб поєднує внутрішньодержавні критерії, закріплені в Податковому кодексі України, з правилами міжнародних договорів щодо розв'язання конфлікту подвійного резидентства. На рівні національного законодавства базовою відправною точкою є місце проживання особи в Україні. Якщо фізична особа має місце проживання також в іншій державі, Податковий кодекс України передбачає послідовне застосування додаткових критеріїв: місця постійного проживання, центру життєвих інтересів, правила 183 днів, а за неможливості встановити статус на підставі попередніх критеріїв – громадянства [86, пп. 14.1.213 п.

14.1 ст. 14]. Такий підхід формально є багаторівневим і дає змогу враховувати як фактичний, так і юридичний зв'язок особи з Україною. Водночас уже на рівні законодавчої техніки помітно, що відповідне нормативне регулювання побудоване як ієрархія послідовно застосовуваних критеріїв, у межах якої складне питання реальної податкової належності особи послідовно зводиться до більш формалізованих і зовні об'єктивно встановлюваних показників.

Особливістю українського підходу є також те, що Податковий кодекс прямо надає окремим формальним ознакам підвищене доказове значення при встановленні центру життєвих інтересів. Так, достатньою, хоча й не виключною, умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи закон називає місце постійного проживання членів її сім'ї або реєстрацію особи як суб'єкта підприємницької діяльності [86, пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14]. На наш погляд, це має істотне значення, оскільки законодавець фактично допускає, що складне оціночне поняття центру життєвих інтересів може встановлюватися з огляду на наявність окремої, формальної ознаки. Саме тут виявляється одна з найбільш дискусійних рис української моделі: комплексна за своєю природою концепція податкового резидентства на рівні правозастосування вже на етапі законодавчого формулювання тяжіє до спрощеного підтвердження через статусні або реєстраційні ознаки.

Ця тенденція ще виразніше простежується в офіційних роз'ясненнях податкових органів. ДПС України у базі знань Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПС (ЗІР) прямо зазначено, що достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України або її реєстрація як самозайнятої особи [44]. Крім того, в іншому офіційному роз'ясненні ДПС наголошує, що критерії податкового резидентства встановлені як у ПК України, так і в міжнародних угодах, а за загальним правилом фізична особа вважається резидентом України, якщо вона має місце проживання в Україні [43]. З одного боку, така позиція відповідає тексту Кодексу. З іншого боку, саме в адміністративному правозастосуванні вона посилює тенденцію до формалізації, за якої реєстрація як

самозайнятої особи або формальне самовизначення основного місця проживання починають функціонувати не лише як елементи складнішого тесту, а як практично самодостатні підстави для позитивної кваліфікації резидентства. У результаті акцент зміщується з комплексної оцінки сукупності особистих та економічних зв'язків на встановлення окремої зовнішньої ознаки, яка є адміністративно зручною для перевірки.

Формальний характер підходу до визначення податкового резидентства в Україні підтверджується і судовою практикою щодо оскарження індивідуальних податкових консультацій. Так у справі № 520/22616/21, у якій суд, оцінюючи ІПК ГУ ДПС у Харківській області щодо податкового резидентства фізичної особи, прямо вказав, що консультація не містила остаточних висновків, а фактично зводилася до наведення тексту законодавства безвідносно до конкретного фактичного складу, викладеного заявником. Суд окремо наголосив, що належне вирішення питання резидентства потребує аналізу фактичних обставин у поєднанні з нормами податкового законодавства [93]. Отже, вже на рівні судового контролю було зафіксовано проблему формального підходу податкового органу до визначення резидентського статусу фізичної особи.

Іншим прикладом є справа № 280/3288/24, у якій фізична особа, що виїхала до Німеччини, оскаржувала індивідуальну податкову консультацію ДПС щодо збереження за нею статусу податкового резидента України та пов'язаних із цим обов'язків у сфері контрольованих іноземних компаній. Формалізований характер підходу у цій справі виявився в тому, що проживання особи в Німеччині, перебування там понад 183 дні, наявність довідки про податковий статус у Федеративній Республіці Німеччина, а також посилення на тісніші особисті й економічні зв'язки з іншою державою не були визнані достатніми для зміни оцінки її резидентського статусу. Натомість вирішальне значення суд надав послідовності критеріїв, передбачених пп. 14.1.213 ПК України, а також збереженню окремих юридично значущих зв'язків з Україною [88]. Це дає підстави для висновку, що в подібних спорах категорія податкового резидентства, попри її складний і оціночний характер, може застосовуватися у формалізований спосіб, за якого саме по

собі фактичне переміщення центру життєвих інтересів особи до іншої держави не зумовлює автоматичної зміни її податкового статусу в Україні.

Показовою є також українська модель підтвердження резидентського статусу для цілей застосування міжнародних договорів. Для уникнення подвійного оподаткування резидент України використовує довідку, що підтверджує статус податкового резидента України, форма та порядок видачі якої затверджені наказом Міністерства фінансів України № 248 [83]. Щодо застосування міжнародного договору до нерезидента стаття 103 Податкового кодексу України також виходить із документального підходу. Підставою для звільнення від оподаткування або застосування зниженої ставки є подання довідки, яка підтверджує, що така особа є резидентом держави, з якою Україна уклала міжнародний договір. Така довідка має бути видана компетентним органом відповідної держави за формою, передбаченою її законодавством [86].

Таким чином, у сфері застосування міжнародних договорів резидентський статус підтверджується першочергово офіційним документом. Такий підхід є функціонально необхідним для цілей податкового адміністрування у міжнародних правовідносинах, однак він водночас свідчить про те, що навіть за наявності оціночної та комплексної моделі визначення резидентства її процесуальна реалізація орієнтована на стандартизоване документальне підтвердження.

На рівні міжнародних договорів тенденція до формалізації не зникає, а проявляється в іншій формі. Офіційні роз'яснення ДПС передбачають, що у випадку подвійного резидентства статус особи визначається за послідовністю критеріїв статті 4 відповідного міжнародного договору [42; 60], описаною в підрозділі 2.1.

Хоча такий механізм спрямований на врегулювання конфлікту подвійного резидентства з урахуванням сукупності релевантних обставин, його практичне застосування також пов'язане з формалізацією. Якщо попередні критерії не дають змоги однозначно встановити статус особи, вирішення питання може ґрунтуватися на одному з подальших критеріїв, які мають більш формалізований характер. З огляду на це український підхід до визначення податкового резидентства слід розглядати як

поєднання складної за змістом правової моделі з формалізованими механізмами її застосування. Така особливість має значення для подальшої оцінки інституту податкового резидентства з позицій верховенства права, правової визначеності та справедливості оподаткування.

2.2.5. Порівняльний аналіз сучасних підходів до визначення податкового резидентства фізичних осіб: Велика Британія та США

Податкове резидентство фізичної особи як у Великій Британії, так і в США є базовою юридичною підставою для визначення обсягу податкової юрисдикції. Як правило, воно відмежовує режим, у якому оподаткування ґрунтується переважно на принципі джерела доходу, від режиму, що ґрунтується на принципі резидентства і передбачає оподаткування світових доходів та, за наявності умов, приросту капіталу. У Великій Британії резидентство є центральним елементом для визначення загального обсягу оподаткування особи [169, ст. 7]. У США режим світового оподаткування ґрунтується як на резидентстві, так і на громадянстві [210, ст. 999-1000].

Спільною рисою обох систем є те, що сучасні моделі податкового резидентства сформувалися як відповідь на нестачу правової визначеності попередніх підходів. У Великій Британії до 6 квітня 2013 року поняття резидентства не мало загальної законодавчої дефініції в податкових актах, а критерії резидентського статусу формувалися переважно прецедентним правом. На практиці їх застосування значною мірою спрямовувалося адміністративними матеріалами HMRC, зокрема IR20 та HMRC6, які містили радше практичні орієнтири, ніж чіткі нормативні правила, що підвищувало ризик непередбачуваності та сприяло зростанню кількості спорів [169, ст. 11]. Це особливо виразно проявилось у справі *Davies and Gaines-Cooper*, у якій суд не визнав підрахунок днів самодостатньою підставою для підтвердження статусу нерезидента [169, ст. 13-16, 23-24].

В американському праві подібний перехід від підходу, заснованого на сукупності фактичних обставин, до більш формалізованого режиму для іноземців відбувся у 1984 році з прийняттям розділу 7701(b) до Податкового кодексу США. Це рішення мало на

меті зробити регулювання більш узгодженим і зменшити роль суб'єктивного наміру як визначального критерію [242, ст. 3-4].

Британський статутний тест податкового резидентства (*Statutory Residence Test, SRT*), закріплений у Додатку 45 до *Finance Act 2013*, визначає резидентство як формалізований механізм із чітко встановленою послідовністю застосування правил [271]. Водночас із 6 квітня 2025 року у системі персонального оподаткування відбулися зміни, за яких низку наслідків для осіб із транскордонним елементом, а також для оподаткування спадщини, прив'язано до моделі, заснованої на податковому резидентстві. Зокрема запроваджено чотирирічний режим іноземних доходів і приростів капіталу (*4-year Foreign Income and Gains (FIG)*) як заміну попередньому режиму, побудованому на доміцилі. Для цілей податку на спадщину замість правил удаваного доміцилю застосовано критерій довгострокового резидента Великої Британії (*long-term UK resident*) [183].

В американському праві розділ 7701(b) встановлює статус податкового резидента США для іноземців за трьома альтернативними підставами. Найбільше практичне значення серед них мають наявність статусу законного постійного резидента (*lawful permanent resident, LPR*) та критерій істотної фізичної присутності на території США (*substantial presence test, SPT*) [274]. Офіційні роз'яснювальні та довідкові матеріали американської податкової, зокрема *Publication 519*, систематизують відповідні критерії та порядок їх застосування [202; 206].

В обох юрисдикціях податкове резидентство визначається законом, однак підходи до формування критеріїв є різними. У Великій Британії для фізичних осіб застосовується єдиний кодифікований тест. У США правила визначення резидентства іноземців функціонують паралельно, оскільки в США оподаткування може ґрунтуватися не лише на резидентстві, а й на громадянстві.

У Великій Британії статутний тест податкового резидентства є самостійним комплексним механізмом визначення резидентського статусу фізичних осіб для цілей оподаткування доходів, приросту капіталу та пов'язаних податків. Базове правило

полягає в тому, що особа вважається резидентом у відповідному податковому році, якщо вона проходить автоматичний тест резидентства у Великій Британії або, у разі його невиконання, тест достатніх зв'язків. Якщо жоден із цих тестів не виконано, особа визнається нерезидентом. Структура тесту передбачає три етапи, які застосовуються послідовно:

1. *Автоматичні закордонні тести (automatic overseas test)* – низка правил підрахунку днів та режиму роботи, за якими фізична особа остаточно визнається нерезидентом, якщо, наприклад, вона проводить менше ніж визначену кількість днів у Великобританії (16 або 46 календарних днів, залежно від контексту та застосовного правила).
2. *Автоматичні тести щодо Великобританії (automatic UK tests)* – включає, зокрема тест на перебування в країні понад 183 дні, тест на місце проживання у Великобританії та повну зайнятість у Великобританії, кожен з яких може надати статус резидента.
3. *Тест достатніх зв'язків (sufficient ties test)* – Статутний тест ґрунтується на поєднанні кількості днів перебування у Великій Британії та зв'язків із Великою Британією, зокрема сім'ї, житла, роботи, правила 90 днів, а для осіб, які залишають країну, також спеціальних критеріїв. Тест окремо регулює ситуації для тих, хто прибуває до Великої Британії, і для тих, хто виїжджає з неї [186].

Саме така побудова SRT зумовлює його гібридний характер. Тест поєднує кількісні критерії, пов'язані з днями перебування, із якісною оцінкою зв'язків із Великою Британією. Це дозволяє обмежити дискрецію під час ухвалення рішень і водночас уникнути суто механічного визначення резидентства.

У США критерій істотної фізичної присутності (*substantial presence test, SPT*) встановлює поріг, який визначається за формулою на основі зваженого підрахунку днів за трирічний період. Водночас низка нормативних винятків коригує його застосування. Зокрема, для підрахунку не враховують окремі категорії осіб, спеціальні правила визначають порядок зарахування днів, а тест тіснішого зв'язку з іншою державою

(*closer connection test*) дає змогу не визнавати резидентство, якщо переважний фактичний зв'язок особи сформований з іншою країною [194, ст. 840-846; 198]. Загалом Розділ 7701(b)(1)(A) Податкового кодексу США визначає податкового резидента як особу, яка:

1. має статус законного постійного резидента в будь-який час протягом року (тест на отримання зеленої карти резидента США (*green card*), **або**
2. відповідає критерію істотної фізичної присутності (*substantial presence test, SPT*) за статтею 7701(b)(3) Податкового кодексу США. У загальному вигляді вимоги є такими. По-перше, особа має бути фізично присутньою у США щонайменше 31 день у поточному році. По-друге, має набиратися щонайменше 183 зважені дні сукупно за поточний і два попередні роки. Дні поточного року враховуються повністю, дні попереднього року враховуються з коефіцієнтом 1/3, а дні другого попереднього року – з коефіцієнтом 1/6 [198], **або**

Ключовим «якісним» запобіжником SPT виступає механізм *closer connection*: навіть якщо формально поріг досягнуто, особа може зберегти статус нерезидента, якщо (зокрема) у поточному році перебувала у США менше 183 днів і доводить наявність іноземного податкового резидентства та більш тісного особистого й економічного зв'язку з іншою країною.

3. здійснює обмежений вибір першого року відповідно до статті 7701(b)(4) Податкового кодексу США. За цим правилом особа може скористатися механізмом вибору першого року (*first-year choice*) і, за наявності встановлених законом умов, вважатися податковим резидентом США лише з визначеної дати в межах цього року. У такому разі протягом податкового періоду особа має статус подвійного резидентства (*dual-status*) [199].

Іноземець, який не відповідає жодному з цих критеріїв, є нерезидентом [274].

Обидві юрисдикції мають спільну рису, а саме послідовний порядок застосування критеріїв. У кожній системі такий порядок спрямовує правозастосування і зменшує можливість довільного вибору підходу. У Великій Британії закон вимагає спочатку

застосувати автоматичні критерії, зокрема критерії нерезидентства, і лише за відсутності визначеного результату перейти до тесту достатніх зв'язків [186; 271]. У США щодо іноземців порядок застосування критеріїв є таким. Резидентство спочатку визначають на підставі статусу законного постійного резидента (*lawful permanent resident, LPR*) або критерію істотної фізичної присутності (*substantial presence test, SPT*). Після цього результат може бути переглянуто через механізм тіснішого зв'язку з іншою державою (*closer connection exception*). Тобто спершу застосовується кількісний тест, а далі виняток, який за умови доведення переважного зв'язку з іншою країною дозволяє зберегти статус нерезидента навіть за формального виконання порогових показників [196; 273].

Окремої уваги потребує питання, яким чином юрисдикції мінімізують ризик набуття податкового резидентства внаслідок вимушеної або нетипової присутності. У Великій Британії цю функцію виконує правило про виняткові обставини, передбачене п. 22 Додатка 45 до *Finance Act 2013*. Воно дозволяє не враховувати окремі дні перебування (у межах ліміту до 60 днів на податковий рік), якщо присутність була зумовлена обставинами, що не залежали від волі особи [271]. Судова практика підтверджує, що виняткові обставини можуть охоплювати не лише ситуації фізичної чи юридичної неможливості виїзду, а й випадки тяжких сімейних обов'язків, за умови наявності причинного зв'язку з неможливістю виїзду та належного доказового підтвердження [213; 265].

У США механічний підрахунок днів у межах тесту істотної присутності (*substantial presence test, SPT*) пом'якшують прямо передбачені законом правила, які виключають окремі дні з розрахунку та встановлюють певні винятки. Зокрема не враховуються дні транзитного перебування між двома іноземними пунктами, якщо перебування у США триває менш ніж 24 години, а також дні, коли особа об'єктивно не може залишити США через медичний стан, що виник уже під час перебування. Крім того, закон визначає категорії осіб, для яких дні присутності не зараховуються (*exempt individuals*) [194, ст. 841-843]. Прецедентом розширення таких винятків стала пандемія

COVID-19, коли IRS запровадила спеціальне виключення для осіб, вимушено затриманих на території США, дозволивши не враховувати до 60 відповідних днів у розрахунку SPT [203, п. 3.02, 4.01].

Водночас М. Гуз звертає увагу, що навіть за наявності формальних винятків із тесту істотної присутності (*substantial presence test*) може створювати ризик набуття податкового резидентства США для осіб, які фактично перебувають у США не з метою постійного проживання, а через вимушену втечу від насильства у державі походження. Наслідком такого статусу є поширення на особу режиму оподаткування світового доходу та пов'язаних із цим звітних обов'язків [194, ст. 827, 832–835]. Додатково проблему ускладнює те, що залишається неочевидним, чи можуть податкові органи та суди враховувати обставини насильства в державі походження як релевантний фактор поза вузьким переліком прямо встановлених законом винятків [194, ст. 848].

Ключова відмінність між юрисдикціями полягає в тому, які правові статуси вони враховують разом із податковим резидентством і які наслідки з цим пов'язують. У Великій Британії традиційно поряд із податковим резидентством застосовувалася категорія податкового доміцилю (*domicile*) та її законодавчі модифікації, зокрема умовний доміциль (*deemed domicile*), що формувало додатковий рівень податкового зв'язку. Податкове резидентство визначало обсяг оподаткування у відповідному податковому році, тоді як доміциль у загальному праві відображав більш стійкий зв'язок. Він мав ключове значення для застосування режиму оподаткування за принципом переказу (*remittance basis*), тобто для оподаткування іноземних доходів і приростів залежно від їх переказу до Великої Британії, а також для визначення підходів до податку на спадщину (*Inheritance Tax*) [188; 190; 191; 192; 208].

Починаючи з 6 квітня 2025 року, роль доміцилю у системі персонального оподаткування істотно змінено. Для цілей податку на доходи та податку на приріст капіталу режим оподаткування за принципом переказу (*remittance basis*) замінено чотирирічним режимом іноземних доходів і приростів (*4-year Foreign Income and Gains, FIG*). Унаслідок цього доміциль перестав бути базовим критерієм для вибору між

оподаткуванням за принципом нарахування та оподаткуванням за принципом переказу (*arising / remittance basis*). Паралельно для цілей податку на спадщину правила умовного доміцилю (*deemed domicile*) замінено критерієм довгострокового резидента Великої Британії (*long-term UK resident*) щодо подій, що настали 6 квітня 2025 року або пізніше [187, 191].

У США на федеральному рівні для оподаткування доміциль не використовується як окрема системна категорія, подібна до британської. Натомість громадянство США саме по собі є підставою оподаткування світового доходу [202].

Важливо зазначити, що на рівні штатів підхід є іншим. Правила визначення податкового резидентства для цілей прибуткового податку в багатьох штатах США мають двокомпонентну конструкцію і передбачають два самостійні шляхи визнання фізичної особи резидентом. Перший шлях ґрунтується на податковому доміцилі. У такому разі штат оподатковує доходи особи, виходячи з сукупності фактичних обставин, які вказують на місце її постійного дому. Важливим елементом при цьому є намір особи повернутися до цього місця у разі відсутності. Е. Зелінський наводить закон штату Мічиган як показовий приклад, оскільки Мічиган визначає резидента, зокрема через доміциль і прямо закріплює у статутному праві штату традиційні ознаки доміцилю, а саме постійний дім та намір повернутися [282, ст. 275].

Поряд із концепцією податкового доміцилю багато штатів використовують більш формалізований критерій резидентства, побудований на кількості днів перебування. У контексті Мічинагу, якщо особа проживає в штаті щонайменше 183 дні протягом податкового року, вона визнається податковим резидентом незалежно від аналізу доміцилю та наміру повернення. Е. Зелінський оцінює такий двоскладовий механізм як орієнтовану на захист фіскальних інтересів штату. На його думку, наявність двох самостійних підстав для визнання резидентства підвищує імовірність того, що орган адміністрування зможе обґрунтувати оподаткування особи як резидента принаймні за одним із тестів [282, ст. 275]. У свою чергу такий підхід може підсилювати дисбаланс

між публічними та приватними інтересами та ускладнювати ситуацію для платника податків.

Відтак у Великій Британії правовий аналіз зосереджується на належному застосуванні кодифікованого тесту податкового резидентства [271] та на послідовному розмежуванні резидентства і доміцилю в адміністративній практиці податкового органу. У США ключовим є узгодження критерію істотної фізичної присутності як первинного кількісного тесту із системою законодавчих винятків і механізмів коригування, зокрема тестом тіснішого зв'язку з іншою державою [196]. Важливо зазначити, що на доктринальному рівні також наголошують, що зростання мобільності та технологічні зміни послаблюють зв'язок між фізичною присутністю і фактичною економічною інтеграцією особи. У транскордонних ситуаціях це робить суто територіальні критерії менш переконливими [210, ст. 994-995]. У підсумку відповідні режими описують як формалізовані, однак такі, що не зводяться до механічного підрахунку днів і на практиці можуть бути складними для осіб, чий життєві та економічні зв'язки розподілені між кількома державами [169, ст. 24-25; 194, ст. 846].

Порівняльний аналіз підходів Великої Британії та США підтверджує, що податкове резидентство фізичної особи є визначальною юридичною підставою для встановлення обсягу податкової юрисдикції держави. Як правило, воно відмежовує режим оподаткування, що ґрунтується переважно на принципі джерела доходу, від режиму податкового резидентства, за якого оподаткуванню підлягає світовий дохід платника. Водночас у США режим оподаткування світового доходу базується не лише на резидентстві, а й на громадянстві, що впливає на системну роль резидентського статусу іноземців та на загальну інтенсивність персональної податкової прив'язки.

Спільною рисою обох юрисдикцій є інституційний перехід до більш визначених, формалізованих правил встановлення резидентства як реакція на обмежену передбачуваність попередніх підходів. У Великій Британії кодифікація *Statutory Residence Test* запровадила обов'язковий алгоритм застосування критеріїв та зменшила залежність від прецедентних стандартів і адміністративних роз'яснень. У США для

іноземців визначення податкового резидентства кодифіковано в розділі 7701(b) Податкового кодексу, який закріплює формалізований порядок кваліфікації статусу через законне постійне проживання або через *substantial presence test*. Цей порядок доповнений системою законодавчих винятків і коригувальних правил, які можуть змінювати результат первинного тесту. До таких механізмів належать, зокрема, правила неврахування окремих днів у передбачених випадках та інструменти збереження нерезидентського статусу за наявності переважного зв'язку з іншою державою (*closer connection*). Якість згаданих механізмів, визначеність умов їх застосування та сталість практики визначають, чи поєднує тест адміністративну передбачуваність із матеріально обґрунтованим встановленням фактичного зв'язку особи з державою.

Обидва режими мають характерні переваги та обмеження. Британський SRT загалом підвищує прогнозованість результату завдяки послідовності тестів і поєднанню кількісних порогів із оцінкою зв'язків, що дозволяє обмежити простір для довільної кваліфікації. Разом із тим він залишається технічно складним у застосуванні для осіб із розподіленими життєвими й економічними зв'язками, а окремі правила здатні породжувати прикордонні ситуації, де результат істотно залежить від доказування фактичних обставин. Американський *substantial presence test* забезпечує відносну простоту адміністрування та зменшує значення суб'єктивного наміру як визначального чинника. Водночас численні законодавчі винятки й коригувальні механізми фактично переносять частину випадків у площину оцінювання та доказування, що підвищує складність режиму і витрати на його дотримання. Окремо слід враховувати вплив оподаткування за громадянством у США, який формує ширший контекст персональної податкової прив'язки і впливає на практичне значення резидентства для іноземців.

Позитивним є те, що як британський SRT, так і американський підхід за розділом 7701(b) не зводяться до формального підрахунку днів, а формують відносно глибоку модель ідентифікації належного персонального зв'язку з державою для цілей оподаткування. Вони поєднують визначеність базових критеріїв із нормативно окресленими коригувальними механізмами та процедурною послідовністю

застосування, що загалом узгоджується з вимогами верховенства права. Зокрема, ці режими спрямовані на забезпечення передбачуваності правових наслідків, обмеження адміністративного розсуду, уніфікованість підходів у порівнюваних ситуаціях та можливість перевірки рішень у встановленому порядку. Саме ці властивості роблять їх можливими як для ефективного адміністрування, так і для правового захисту платника податків у спірних ситуаціях.

2.3. Адміністрування та процесуальні засоби захисту осіб у контексті визначення податкового резидентства на прикладі України, ЄС, Великої Британії, США

У цьому підрозділі аналізуються деякі особливості захисту своїх інтересів фізичної особи у спорі щодо податкового резидентства на адміністративному та процесуальному рівнях. Фокус зроблено на: (i) внутрішніх процедурах документування та встановлення резидентства; (ii) практиках перевірки, аудиту та переоцінки статусу; (iii) механізмах оскарження й судового контролю; а також (iv) міжнародному рівні врегулювання спорів через процедуру взаємного узгодження (MAP). Порівняння проводиться на прикладі України, Німеччини, Франції, Італії, Великої Британії та США.

Податкові спори щодо визначення резидентства сьогодні мають системний характер, оскільки конфлікти резидентства є передбачуваним наслідком глобалізації та зростання мобільності фізичних осіб. Це робить подвійне або множинне резидентство дедалі поширенішою проблемою [244, ст. 363]. Ключова причина таких конфліктів полягає у відмінностях між національними моделями визначення резидентства. Держави застосовують різні критерії та нерідко визначають резидентський статус через сукупність альтернативних самотійних прив'язок, а не через єдиний узгоджений тест. На практиці це означає, що при встановленні статусу резидентства можуть одночасно братися до уваги особисті, економічні та професійні зв'язки особи [244, ст. 361]. У результаті подвійне або множинне резидентство є закономірним наслідком ситуацій, у яких приватне життя та трудова діяльність особи пов'язані з різними державами, а колізія національних підходів до визначення резидентства може спричиняти подвійне оподаткування [244, ст. 363-364].

У цьому контексті Ф. Пітроне прямо підкреслює, що подвійне оподаткування становить перешкоду для створення бізнесу, здійснення діяльності та інвестування в межах ЄС, посилаючись також на позицію Генерального адвоката Руїса-Харабо Коломера, відповідно до якої оподаткування однієї податкової події двічі є

найсерйознішою перешкодою для переміщення осіб і капіталу через внутрішні кордони [244, ст. 366].

У цьому контексті слід зазначити, що договірні механізми усунення подвійного оподаткування не завжди дають змогу вирішити проблему у прийнятні строки. На прикладі ЄС, Ф, Пітроне підкреслює, навіть за наявності у конвенції правила вирішення колізії резидентства, передбаченого Модельною конвенцією ОЕСР, а також процедури взаємного узгодження між компетентними органами, цих механізмів недостатньо. Процедура взаємного узгодження є складною, може тривати значний час і не гарантує результату. З цієї причини правило вирішення колізії резидентства саме по собі не може розглядатися як належний інструмент для правопорядку Союзу, спрямованого на функціонування та поглиблення внутрішнього ринку [244, ст. 365, 368-369].

За таких умов ключового значення набувають належна документація та процесуальні правила у спорах щодо податкового резидентства. Зокрема сертифікат податкового резидентства може слугувати практичним засобом доказування резидентства і, відповідно, підвищувати правову визначеність під час застосування критеріїв резидентства. Ф. Пітроне наводить приклад іспанської практики, де резидентство в іншій державі підтверджується податковим сертифікатом, і допускає можливість запровадження уніфікованого сертифіката між державами-членами [244, ст. 375]. У процесуальному аспекті належні гарантії в податкових адміністративних провадженнях, зокрема право бути вислуханим і право доступу до матеріалів справи, створюють передумови для правової визначеності та забезпечують можливість ефективного оскарження і судового контролю за первинним рішенням [254, ст. 12-13].

У європейському контексті це питання набуває додаткового значення, оскільки визначення резидентства слугує підставою для окреслення меж податкової юрисдикції, тоді як під час реалізації розподілених податкових повноважень держави-члени зобов'язані дотримуватися свобод, гарантованих Договором, і підлягають контролю з боку Суду справедливості ЄС. Крім того, оподаткування, пов'язане зі зміною резидентства, може *prima facie* обмежувати реалізацію свобод, гарантованих

Договором. Саме тому такі заходи підлягають перевірці на відповідність принципу пропорційності. Водночас процедура їх застосування повинна бути зрозумілою і передбачуваною для платника, забезпечувати правову визначеність та можливість ефективного оскарження. Для цього мають бути гарантовані основні процесуальні права, зокрема право бути вислуханим і право на доступ до матеріалів справи [254, ст. 13].

У наступних розділах розглядається, як ці механізми працюють у вибраних юрисдикціях у випадках, коли резидентство оскаржується.

Перевірка резидентства в епоху автоматичного обміну інформацією.

Автоматичний обмін інформацією (*Automatic Exchange of Information (AEOI)*) істотно змінив практику перевірок податкового резидентства, оскільки дедалі частіше контрольні заходи ініціюються на підставі даних, отриманих з інших держав у межах *Common Reporting Standard (CRS)*, а в ЄС також у межах *Directive on Administrative Cooperation (DAC)*, у поєднанні з внутрішніми моделями оцінки ризиків, які застосовують податкові органи. Водночас, як зазначає Д. Селікато, координація та інфраструктура адміністративної співпраці у податковій сфері, зокрема у частині збору, інтеграції та обміну даними, розвиваються значно інтенсивніше, ніж система гарантій платника податків. У багатьох правопорядках право особи на доступ до даних про себе та на виправлення помилкової інформації формується повільно, тоді як механізми її корекції залишаються складними [258, ст. 35-36]. Відтак найбільші труднощі виникають щодо доступу до вже зібраних даних та усунення їх неточностей. Д. Селікато звертає увагу на посилення сумнівів у практичній ефективності права платника на ознайомлення з такими даними та на вимогу щодо їх виправлення, тоді як процесуальні гарантії у міжнародному та європейському праві залишаються недостатньо розвиненими [258, ст. 39].

Така нерівновага створює часовий процесуальний розрив між моментом, коли податкові органи отримують і накопичують дані, та моментом, коли платник реально може їх перевірити. Як зазначає Д. Селікато, між отриманням інформації податковою

адміністрацією та можливістю платника перевірити її зміст закономірно виникає часовий розрив [258, ст. 45-46]. За відсутності універсального механізму повідомлення та дієвого інструменту запиту на виправлення помилкових відомостей перша реальна можливість платника ознайомитися зі змістом відповідних баз даних і перевірити його нерідко виникає лише тоді, коли ці дані вже використовуються проти нього в національному провадженні [258, ст. 45-46].

Український контекст процедурних особливостей визначення податкового резидентства.

В Україні визначення податкового резидентства фізичної особи інтегроване в національне визначення резидента через послідовні правила, які враховують наявність місця проживання, постійного житла та центру життєвих інтересів в іноземній державі. Ці правила функціонують як механізм врегулювання конфлікту подвійного резидентства і можуть виключати визнання особи резидентом України, якщо її зв'язки є тіснішими з іншою державою [180, ст. 50].

Водночас встановлення або спростування центру життєвих інтересів є доказово складним, оскільки потребує комплексної оцінки особистих і економічних зв'язків. Податковий орган при цьому може мати обмежений доступ до інформації про такі зв'язки за кордоном, а сама оцінка пов'язана зі значним адміністративним навантаженням та підвищує ризик помилок через неповноту даних і вибірковість їх урахування. Показово, що у справах, де платник отримує позитивний результат, вирішальним є не один формальний критерій, а узгоджена сукупність обставин, які підтверджують фактичне перенесення центру життєвих інтересів за кордон, зокрема тривале проживання в іншій державі, наявність орендованого житла, обмежене перебування в Україні, релокація сім'ї та припинення економічної активності в Україні. Так, у справі № 440/7564/24 суд, скасовуючи індивідуальну податкову консультацію ДПС, виходив із того, що платник довів перенесення центру життєвих інтересів до Австрії та послаблення зв'язків з Україною, а отже підстав для визнання його резидентом України немає [90].

Окремою процесуальною проблемою в Україні є відсутність спеціальних процедур набуття або втрати податкового резидентства, а також відсутність окремої процедури і документа, який сам по собі підтверджував би втрату (анулювання) резидентського статусу або набуття статусу нерезидента [108]. На практиці підтвердження втрати резидентства відбувається не через самостійну адміністративну процедуру, а в межах судового розгляду, зокрема у справах про невиконання податкових обов'язків або про оскарження податкових рішень [108]. Водночас спроби встановити факт втрати резидентства в порядку окремого провадження нерідко не знаходять процесуальної підтримки, оскільки суди виходять із відсутності передбаченої законом процедури для встановлення таких обставин. Верховний Суд також дотримується підходу, за яким ці питання мають вирішуватися у справах, пов'язаних із порушенням податкового законодавства [108].

У результаті питання податкового резидентства, як правило, вирішується лише в межах спору щодо донарахування грошових зобов'язань, тобто після виникнення податкового конфлікту та в межах спірної процедури. Відповідно критерії оцінки доказів і фактичні стандарти доведення значною мірою формуються судовою практикою у конкретній справі, а не наперед визначеними процедурними правилами. Така конструкція знижує передбачуваність для платника до моменту виникнення спору та ускладнює планування поведінки з огляду на податкові наслідки. Водночас практика показує, що процесуальний аспект оскарження індивідуальної податкової консультації інколи стає не менш значущим, ніж матеріальне питання резидентства. Так, у постанові Другого апеляційного адміністративного суду від 17.04.2025 у справі № 520/23643/24 суд підтвердив неправомірність індивідуальної податкової консультації, зокрема з огляду на те, що контролюючий орган не врахував фактичних обставин, не обґрунтував застосування норм і не надав практичного висновку щодо кваліфікації особи податковим резидентом України на відповідний період [87]. Це має пряме значення для правової визначеності, оскільки в подібних ситуаціях платник змушений оскаржувати

не лише висновок по суті, а й належний стандарт мотивування та якості адміністративного рішення.

Коментарі практиків свідчать, що у таких спорах вирішальне значення нерідко мають найбільш об'єктивні ознаки економічної присутності, зокрема володіння активами, участь в управлінні юридичними особами, характер і джерела доходів, а також узгодженість цих обставин із заявленою зміною місця проживання. За таких умов без завчасно сформованої та внутрішньо узгодженої сукупності доказів щодо проживання, трудової чи підприємницької діяльності, сплати податків, структури активів і фактичних зв'язків обґрунтувати припинення резидентства складно як у відносинах із контролюючим органом, так і в судовому провадженні [41; 167; 168]. Водночас судова практика виходить із того, що окремі побутові чи реєстраційні ознаки самі по собі не є достатніми для висновку про резидентство. Так, у справі № 520/23643/24 апеляційний суд прямо зазначив, що критерій перебування понад 183 дні підлягає застосуванню лише за неможливості встановити наявність постійного житла або центру життєвих інтересів, а тому сам по собі не має вирішального значення. Аналогічно наявність в Україні автомобіля, гаража чи банківських рахунків не була визнана достатньою підставою для висновку про резидентство за ПКУ або відповідною податковою конвенцією [87].

Додатково судова практика свідчить, що сам по собі виїзд за межі України, проживання за кордоном або отримання імміграційного статусу не спричиняє автоматичної зміни податкового резидентства. Так, у постанові Третього апеляційного адміністративного суду від 16 жовтня 2024 року у справі № 280/3288/24 суд відмовив у скасуванні індивідуальної податкової консультації у спорі щодо обов'язків, пов'язаних із контрольованими іноземними компаніями, та наголосив, що зміна резидентства не настає автоматично внаслідок виїзду або отримання тимчасового захисту. Визначальне значення має доведення критеріїв, передбачених пп. 14.1.213 ПКУ, у встановленій послідовності, а саме постійне місце проживання, центр життєвих інтересів, перебування в Україні понад 183 дні та громадянство [88, 135].

У підсумку українська модель визначення податкового резидентства формально вибудована як послідовний набір критеріїв, здатний врегульовувати конфлікти подвійного резидентства через пріоритет постійного житла та центру життєвих інтересів, однак її практичне застосування залишається процедурно і доказово складним. Встановлення або спростування центру життєвих інтересів потребує комплексної оцінки особистих і економічних зв'язків, при цьому контролюючий орган часто має обмежений доступ до застосовної інформації за кордоном, що підвищує ризики неповноти даних і неоднакового врахування обставин. Додатковим системним недоліком є відсутність спеціальної адміністративної процедури набуття або втрати резидентського статусу та документа, який би самостійно підтверджував зміну статусу, унаслідок чого питання резидентства зазвичай вирішується постфактум у межах податкового спору, а стандарти доведення і оцінки доказів фактично формуються судовою практикою. Це знижує для платника рівень передбачуваності до моменту виникнення спору та посилює значення завчасного формування узгодженого доказового масиву щодо проживання, сімейних і економічних зв'язків, активів та сплати податків. Це зумовлено тим, що окремі формальні ознаки, зокрема кількість днів перебування або наявність побутових активів, самі по собі не мають вирішального значення.

З огляду на це практичне застосування критеріїв податкового резидентства потребує уніфікованого адміністративного інструменту, який би спрямовував контролюючий орган не на механічне перерахування формальних ознак, а на встановлення змістовного зв'язку особи з державою. Такий інструмент запропоновано у Додатку А до дисертації у формі чек-листа для ДПС, побудованого на основі висновків та результати цієї роботи, зокрема і запропонованої концепції взаємної фіскальної приналежності.

Процедурні особливості визначення податкового резидентства в Німеччині, Італії та Франції.

Для Італії та Франції типовим є вирішення спорів щодо податкового резидентства в межах загальних податкових процедур без спеціальної процедури попереднього встановлення статусу. У цій моделі результат залежить не лише від змісту матеріальних критеріїв, а й від того, як у конкретному провадженні застосовуються правила доказування, підходи до оцінки обставин та розподіл доказового обов'язку. Вирішальним є також те, чи можуть сторони належними і допустимими доказами підтвердити фактичні обставини перебування особи та характер і ступінь її економічного зв'язку з відповідною юрисдикцією.

Німеччина. У німецькому праві визначення податкового резидентства фізичної особи не пов'язане зі спеціальною адміністративною процедурою як самостійним механізмом. Ключове значення мають два критерії, зокрема місце проживання (*Wohnsitz*) у Німеччині та звичайне місце перебування (*gewöhnlicher Aufenthalt*). Відповідно, у центрі правового аналізу перебуває не формальний статус особи, а фактичний зв'язок її життєвих обставин із територією Німеччини [178, стаття 1; 177, стаття 8, стаття 9].

У практичному аспекті це означає, що у справах із транскордонною трудовою діяльністю та застосуванням конвенцій про уникнення подвійного оподаткування вирішального значення набуває доказування фактичної присутності особи у відповідній державі [119, ст. 40–43]. Німецька адміністративна практика щодо критерію 183 днів виходить із фактичної, а не умовної присутності особи у державі здійснення діяльності [119, ст. 40–41]. Якщо конвенція пов'язує правове значення з тривалістю роботи або перебування у державі здійснення діяльності, врахуванню підлягає кожен день, у який працівник фактично перебував у цій державі для виконання роботи, навіть якщо таке перебування було нетривалим [119, ст. 42–43]. Водночас німецькі роз'яснення відмежовують підрахунок 183 днів від подальшого визначення частини доходу, що підлягає оподаткуванню, і прямо вимагають підтверджувати періоди діяльності належними записами, зокрема табелями обліку робочого часу, календарями, звітами про відрядження та обліком поїздок [119, ст. 87–88].

Процесуально це зумовлює підвищене значення обов'язку співпраці платника з податковим органом. Німецькі фінансові органи вправі використовувати засоби доказування, які вони вважають необхідними для встановлення юридично значущих обставин, і можуть звертатися не лише до самого платника, а й до інших осіб, якщо з'ясування обставин через платника не дає результату або не має достатніх перспектив. У справах з іноземним елементом цей підхід поєднується з вимогою до платника завчасно сформулювати і подати доказову базу щодо місця проживання, фактичних переміщень, тривалості роботи за кордоном і характеру отриманих доходів. Якщо ж відповідні обставини не можуть бути належно встановлені через відсутність відповідних документів, податковий орган має право визначити податкову базу шляхом оцінки, а ризик такої фактичної невизначеності значною мірою покладається на платника [177, стаття 90, 92, 93, 162].

Окремою особливістю німецького режиму є те, що втрата податкового резидентства не зводиться до зняття з реєстрації місця проживання, а оцінюється через фактичне припинення місця проживання (Wohnsitz) або звичайного місця перебування (gewöhnlicher Aufenthalt). Німецькі адміністративні роз'яснення щодо ст. 8 АО прямо виходять із того, що сама реєстрація або зняття з реєстрації не має безпосереднього податкового ефекту, оскільки вирішальними є фактичні життєві обставини [118, п. 1]. Особа може й надалі зберігати місце проживання (Wohnsitz) у Німеччині після переїзду за кордон, якщо вона залишає за собою придатне для проживання житло за обставин, які свідчать про намір і надалі його зберігати та використовувати [118, п. 5.2]. Натомість якщо житло фактично зберігається лише як об'єкт майнового утримання, зокрема для продажу або довгострокової оренди, місце проживання (Wohnsitz) припиняється одночасно з виїздом [118, п. 5.4].

Італія. Контроль податкового резидентства фізичних осіб в Італії у практичному вимірі проявляється насамперед через адміністративні перевірки та податкові спори і ґрунтується на індивідуальній оцінці фактичних обставин конкретної справи. Вирішальне значення при цьому мають не лише об'єктивно встановлювані критерії, а й

поведінка особи, яка може свідчити про збереження або припинення її фактичного та сталого зв'язку з Італією. Водночас формальні реєстраційні дані також мають істотне значення, оскільки ст. 2 TUIR прямо передбачає спростовну презумпцію резидентства для осіб, внесених до реєстру населення протягом більшої частини податкового періоду [105].

За таких умов захист платника податків зазвичай потребує завчасного формування цілісної та документально підтвердженої позиції щодо фактичного перенесення центру життєвих зв'язків за межі Італії. Практика, відображена в італійській фаховій літературі, виходить із того, що податковий орган може використовувати навіть незначні залишкові зв'язки з Італією як аргумент на користь збереження резидентства. Саме тому ефективний захист має спиратися на доказову базу, яка одночасно підтверджує припинення фактичного зв'язку з Італією та укорінення особи в іншій державі. З цією метою рекомендується завчасно формувати захисне дос'є, до якого, зокрема, включаються докази реєстраційних дій, припинення або згортання активностей в Італії, наявності трудових чи житлових зв'язків за кордоном, переміщення сім'ї, а також отримання документів держави нового проживання [105].

Франція. Французька практика під час визначення центру економічних інтересів також виходить із перевірки фактичних обставин, але основну увагу приділяє тому, де саме платник реально отримує основні доходи і з яких джерел вони походять. Для прикладу, сам факт наявності у Франції компаній або нерухомості не є достатнім. Важливо, чи приносить відповідне майно дохід і як цей дохід співвідноситься з доходами, отриманими в іншій державі, з якою платник має зв'язки, зокрема з доходами від професійної діяльності за кордоном [125].

У практичному та доказовому аспекті французький режим виходить із пріоритету фактичних обставин над формальними ознаками. Адміністративні роз'яснення прямо зазначають, що критерій *lieu de séjour principal* пов'язується з особистою та фактичною присутністю особи у Франції [171, п. 120]. При цьому перебування у Франції понад

шість місяців протягом року розглядається як загальний орієнтир для встановлення такого статусу, але не становить абсолютного правила [171, п. 130, 150]. Більше того, у випадку набуття або перенесення податкового резидентства протягом року французька адміністративна практика прямо відмовляється від механічного застосування правила шести місяців і прив'язує оподаткування до дати прибуття або дати вибуття особи з Франції [171, п. 150]. Саме тому у транскордонних спорах ключове значення має не лише формальна реєстрація, а насамперед доведення фактичного місця проживання, тривалості перебування, локалізації професійної діяльності та центру економічних інтересів платника [171, п. 170-220, 230].

Відповідно, в Італії та Франції питання резидентства, як правило, не вирішується одним документом. Практичний результат залежить від повноти та внутрішньої узгодженості доказів, а також від їх здатності витримати зіставлення з реєстраційними даними, банківською інформацією та відомостями, отриманими від третіх осіб.

Велика Британія та США. В обох юрисдикціях спір щодо податкового резидентства часто починається з кількісного критерію, тобто з підрахунку днів фізичної присутності. У США поняття день присутності (*day of presence*) у межах тесту істотної присутності (*substantial presence test*) зазвичай охоплює будь-який день, у який особа перебувала в США фізично хоча б у певний момент протягом доби, тому саме підрахунок днів є типовою відправною точкою [196]. Водночас на практиці вирішальним нерідко є не сам рахунок, а застосування винятків і коригувальних механізмів. У Великій Британії – виняткові обставини (*exceptional circumstances*) з можливістю не враховувати до 60 днів [187], у США – виняток тіснішого зв'язку (*closer connection exception*), який, як правило, потребує своєчасного подання форми 8840 (*Form 8840*), інакше виняток зазвичай не може бути заявлений [196]. За таких умов центральними стають доказові й процесуальні питання. У британській моделі це означає фіксацію обставин по кожному дню та доведення того, що саме ці обставини реально перешкоджали виїзду, з посиланням на документи та переконливі докази [220]. У США акцент зміщується на процесуальну дисципліну подання форм, оскільки

неподання форми 8840 за загальним правилом позбавляє можливості посилається на виняток тіснішого зв'язку (*closer connection*)[196; 198]. Крім того, для позицій, що ґрунтуються на податковій конвенції (*treaty-based return position*) або на статусі подвійного резидента (*dual-resident*), виникає обов'язок розкриття відповідної позиції у формі 8833 (*Form 8833*), а за не розкриття можливий штраф [201].

У британському контексті досить ілюстративним є рішення у справі *A Taxpayer v HMRC [2025] EWCA Civ 106* демонструє, що навіть невелика різниця в днях може бути визначальною. Так, за правилом автоматичного тесту на нерезидентство, відповідний поріг становив 45 днів, тоді як фактична присутність платника була - 50 днів, і спір зводився до того, чи можна виключити шість днів як виняткові обставини (*exceptional circumstances*) [142, п. 14-17]. Апеляційний розгляд зосереджувався не на повторному встановленні фактів, а на межах перевірки висновків нижчої інстанції. У рішенні підкреслено, що висновок Першої інстанції трибуналу щодо виняткових обставин є питанням факту (*question of fact*) і може бути змінений лише за наявності помилки в праві (*error of law*), тобто за високого порога втручання [142, п. 67-70, 78-79, 93].

Процесуально британська модель зазвичай має дві трибунальні інстанції: Перший рівень - Податковий трибунал першої інстанції (*First-tier Tribunal, FTT*), другий рівень - Вищий трибунал (*Upper Tribunal, UT*). Паралельно перед зверненням до трибуналу можливий внутрішній перегляд у податковому органі (*HMRC internal review*), а строк подання апеляції до трибуналу, як правило, становить 30 днів [179; 216]. У США, навпаки, вибір судового маршруту залежить від моделі захисту, оскільки можливий шлях до сплати податку через звернення до Податкового суду США (*Tax Court*) після повідомлення про донарахування (*notice of deficiency*), або шлях після сплати через позов про повернення надміру сплаченого податку (*refund litigation*). Ця відмінність впливає на процесуальні строки, доказову стратегію та ризики [268, ст. 95-96].

Таким чином, у обох системах зростає значення процесуальної дисципліни. У Великій Британії застосування правил про виняткові обставини вимагає щільної первинної доказової бази та чіткого підтвердження причинного зв'язку між

обставинами і неможливістю залишити країну. У США заявленні позицій, пов'язаних із застосуванням міжнародного договору або статусом подвійного резидента (*dual resident*), підвищує ймовірність поглибленої перевірки та може супроводжуватися додатковими обов'язками розкриття інформації і ризиком санкцій у разі помилок. Відповідно, матеріально-правова аргументація має узгоджуватися з документацією податкового виконання, інакше спір щодо резидентства може супроводжуватися окремим спором щодо штрафних наслідків.

Права платників податків та справедливий судовий розгляд у спрах щодо податкового резидентства.

У податкових правовідносинах принциповою є не лише матеріальна правильність висновку про статус, а й належність самої процедури, оскільки в сучасній доктрині права платника податків розглядаються як похідні від базових прав людини [269, ст. 504-505]. Ефективна податкова політика, відповідно, має реалізовуватися не як одностороннє владне нав'язування, а в межах верховенства права, із забезпеченням участі, права бути почутим і належного врахування позиції платника [269, 504-506].

У стандартах права ЄС та ЄКПЛ право на захист охоплює, зокрема, право бути вислуханим, право доступу до матеріалів справи та право на звернення до суду і отримання ефективного засобу захисту [254, ст. 13]. Ці гарантії пов'язані з вимогою процедурної справедливості, яка передбачає узгоджену й передбачувану правову систему (*coherent and predictable legal framework*) та слугує забезпеченню правової визначеності для особи, на яку впливає владне рішення [254, ст. 12]. Для податкових спорів істотним є те, що наявність штрафних елементів або податкових донарахувань може підвищувати вимоги до процесуальних гарантій. У підході ЄСПЛ звичайні податкові провадження (*ordinary tax proceedings*) загалом не мають кримінального характеру (*criminal connotation*), однак провадження щодо податкових донарахувань (*tax surcharges proceedings*) можуть підпадати під кримінальний аспект статті 6 (*criminal limb*) [152, ст. 7, 13].

За таких умов ключовим стає дотримання меж допустимого доказового навантаження. Використання презумпцій або об'єктивних критеріїв відповідальності саме по собі не виключається, однак Конвенція вимагає, щоб вони застосовувалися лише в розумних межах (*reasonable limits*) і не підривали права сторони захисту (*maintain the rights of the defence*), особливо з огляду на істотні наслідки, які такі механізми можуть мати для особи [152, ст. 74-75].

Таким чином, у спорах щодо резидентства, де встановлення статусу може автоматично спричиняти штрафні санкції або інші істотні обтяження, судовий контроль має бути особливо вимогливим до дотримання процесуальних гарантій, зокрема щодо доступу до доказів, можливості подати заперечення та належного мотивування рішення. Водночас висновки податкового органу повинні ґрунтуватися на належно встановлених фактичних обставинах, підтверджених допустимими та достовірними доказами, а також на послідовному мотивуванні їх оцінки.

Організація процедури взаємного узгодження в розрізі спорів навколо податкового резидентства.

Останні настанови щодо процедури взаємного узгодження (*mutual agreement procedure, MAP*) прямо показують, що подвійне резидентство є однією із підстав для її застосування. Подвійне резидентство означає, що особа визнається резидентом двох держав за їхнім внутрішнім правом, і кожна з них відповідно вважає її резидентом також для цілей податкової конвенції. За відсутності належного врегулювання виникає ризик оподаткування одного й того самого доходу в обох державах. У зв'язку з цим процедура взаємного узгодження у відповідних випадках спрямована на проведення консультацій між компетентними органами щодо застосування правил вирішення колізії резидентства, передбачених статтею про резидентство відповідної конвенції про уникнення подвійного оподаткування [236, ст. 22].

Г. Дж Олт у матеріалах ООН також підкреслює, що подвійне резидентство фізичних осіб є повторюваною і практично типовою ситуацією. Воно часто виникає, коли особа зберігає постійне житло та особисті або соціальні зв'язки в одній державі,

але проводить значний час в іншій, яка визнає її резидентом за критерієм тривалості перебування, зазвичай 183 дні [102, ст. 203]. Водночас Г. Дж. Олт звертає увагу на обмеженість правил вирішення колізії резидентства, які передбачені конвенцією про уникнення подвійного оподаткування. Хоча стаття 4 Модельної конвенції ОЕСР встановлює ієрархію критеріїв для фізичних осіб, їх застосування далеко не завжди дає змогу остаточно визначити єдину державу резидентства. У таких випадках врегулювання конфлікту здійснюється компетентними органами в межах процедури взаємного узгодження, передбаченої статтею 25 Модельної конвенції ОЕСР, котра як правило регулює процедуру взаємного узгодження або ж *Mutual agreement procedure (MAP)* [102, ст. 203].

З процесуального погляду MAP розпочинається із звернення платника до компетентного органу із заявою про те, що оподаткування не відповідає положенням конвенції (*taxation not in accordance with the treaty*). Така ситуація виникає, зокрема, тоді, коли обидві договірні держави вважають особу своїм резидентом. Після подання заяви компетентні органи розпочинають консультації з метою врегулювання спору. Водночас стаття 25 відповідної конвенції покладає на них обов'язок докладати належних зусиль (*best efforts*) для досягнення взаємного узгодження, але не гарантує досягнення конкретного результату [102, ст. 309].

На цьому тлі пропозицію щодо створення в межах ЄС спеціального механізму для спорів про резидентство фізичних осіб доцільно розуміти як інституційне посилення кооперативної логіки MAP. Ф. Пітроне пропонує створення спільної спеціальної комісії (*ad hoc joint commission*), яка формувалася б у стислі строки та була б зобов'язана ухвалювати рішення у чітко визначених часових межах з метою забезпечення правової визначеності у межах внутрішнього ринку [244, ст. 376].

Україна. «*Dispute Resolution Profile*» ОЕСР щодо України показує, що процесуальний доступ до MAP тісно пов'язаний із використанням внутрішніх засобів захисту. Українська податкова прямо зазначає, що за наявності незавершеного адміністративного або судового оскарження заява про MAP може бути залишена без

розгляду, але вже після вирішення спору судом платник не може ініціювати MAP щодо того самого питання [231, розділ 11-12]. Водночас, якщо питання вже вирішене в адміністративному порядку, платник має вибір: або звернутися до MAP, або перейти до судового способу захисту [231, розділ 12]. Практичний наслідок полягає в тому, що внутрішні судові рішення, можуть істотно звужувати можливість договірного врегулювання. Згаданий документ ОЕСР також порушує питання, чи зобов'язаний компетентний орган у процедурі взаємного узгодження враховувати рішення національного суду та чи може він відступити від нього [231, розділ 24 (a)]. Відтак у спорах щодо резидентства це має особливе значення, бо судова справа і MAP можуть тривати одночасно або послідовно. Тому вирішальним є момент звернення та процесуальна черговість проваджень, адже саме від цього залежить можливість узгодження позицій держав.

Німеччина, Італія, Франція та Велика Британія. Профілі ОЕСР відображають відмінності в адміністративній організації процедури взаємного узгодження, однак для Німеччини, Італії, Франції та Великої Британії спільним є те, що в кожній із цих держав процедура здійснюється через визначений компетентний орган, а звернення ініціюється у спосіб, прямо встановлений відповідними правилами.

У Німеччині запити MAP щодо конкретних платників подаються до Федерального центрального податкового офісу (*Bundeszentralamt für Steuern*), причому німецький профіль ОЕСР прямо зазначає, що саме цей орган є адресатом для справ щодо конкретних платників (*specific taxpayers*). У Франції профіль так само прямо вказує, що запит MAP подається до відповідного підрозділу *DGFIP (Bureau SJCF 4B – Prévention et résolution des différends internationaux)* із зазначенням електронної адреси та поштових реквізитів [230, ст. 1]. В Італії профіль деталізує розподіл звернень, зокрема загальні питання тлумачення або застосування податкових договорів спрямовуються до Міністерства економіки і фінансів (*MEF, Dipartimento delle Finanze*), тоді як запити MAP та запити щодо попереднього узгодження ціноутворення (*APA requests*) подаються

до Податкового агентства (*Agenzia delle entrate*) із наведеними контактами [235, ст. 1-3].

Хоча подвійне резидентство фізичних осіб у цих профілях зазвичай не виокремлюється як самостійна категорія статистичної звітності, описана адміністративна модель фактично визначає процесуальний порядок вирішення таких конфліктів. Він полягає в тому, що платник звертається до компетентного органу, після чого питання розглядається в межах міждержавного узгодження за процедурою MAP.

Для Великої Британії профіль ОЕСР додатково підкреслює, що публічні правила доступу до MAP та його застосування викладені у практичній настанові (*Statement of Practice, SPI/18*) та в Міжнародному мануалі HMRC (*HMRC International Manual*) [233, ст. 7]. MAP-заява у Великій Британії подається у письмовій формі до британської податкової, причому HMRC прямо зазначає, що для такого звернення не встановлено уніфікованої форми подання [184; 189]. Водночас звернення має містити достатній обсяг інформації та документів для повноцінної первинної оцінки запиту, а саме подання, як правило, має бути підписане самим платником або його належно уповноваженим представником [185].

Сполучені Штати Америки. Профіль ОЕСР та публічні матеріали IRS описують структуровану організацію компетентного органу в межах IRS. Це забезпечує інституційне розмежування договірних процедур (MAP) і внутрішніх процедур визначення податкових зобов'язань. Офіс компетентного органу функціонує в межах підрозділу LB&I (*Large Business and International*), а робота в MAP організована через дві спеціалізовані ланки: APMA (*Advance Pricing and Mutual Agreement*) та TAIT (*Treaty and Transfer Pricing Operations*) [234, ст. 1]. Водночас варто пам'ятати, що така організація не змінює суті процедури взаємного узгодження, оскільки MAP є договірним механізмом міждержавної координації і не може односторонньо змінювати наслідки застосування іноземного права без участі та відповідної позиції податкового органу іншої держави [197].

У матеріалах IRS MAP подається як договірний механізм для випадків оподаткування, що не відповідає застосовній податковій конвенції (*taxation not in accordance with the applicable US tax treaty*). Зазвичай такі ситуації виникають після коригувань, ініційованих США або іноземною стороною (*US-initiated adjustments / foreign-initiated adjustments*), хоча можуть впливати й з інших дій [204, ст. 12]. Роз'яснення Rev. Proc. 2015-40 визначають MAP як консультаційну процедуру, у межах якої компетентний орган США зобов'язаний докладати належних зусиль для врегулювання спору шляхом консультацій. Водночас у цих роз'ясненнях прямо окреслено межі його повноважень. Зазначено, що він не вправі надавати звільнення від оподаткування, що виникає за правом іноземної держави, якщо відповідне повноваження прямо не передбачене міжнародним договором [204, ст. 12]. У конфліктах резидентства значення має не лише матеріально-правова позиція платника, а й дотримання встановлених вимог щодо її належного декларування. Якщо особа посилається на положення податкової конвенції або заявляє статус подвійного резидента, така позиція підлягає спеціальному розкриттю у податковій звітності шляхом подання форми 8833. Невиконання цього обов'язку може спричинити застосування грошового штрафу [201].

З погляду процесуальних гарантій система має два різні рівні. На внутрішньому рівні IRS кодифікує базові гарантії через Закон (Білль) про права платника податків (*Taxpayer Bill of Rights*), зокрема право оскаржувати позицію органу і бути вислуханим (*right to challenge the IRS's position and be heard*) та право на апеляцію в незалежному органі (*right to appeal in an independent forum*) [200]. Натомість MAP має міждержавну конструкцію (*state-to-state*), в якій участь платника є опосередкованою, що в доктрині описується як модель відсутнього платника (*absent taxpayer*) [243, ст. 2-4]. Тому вплив прав платника в міжнародних процедурах зазвичай проявляється не як повний аналог судових гарантій, а через практичні показники якості процесу, зокрема доступність комунікації з компетентним органом, передбачуваність строків та процедурних кроків.

Проведений аналіз Розділу 2 дає підстави розглядати податкове резидентство фізичних осіб як багаторівневий правовий статус, через який держава обґрунтовує застосування режиму оподаткування світового доходу, відмежовує його від оподаткування за принципом джерела та реалізує свою роль у механізмах усунення подвійного оподаткування. Резидентство виконує одночасно внутрішньодержавну і міжнародну функції, поєднуючи критерії фіскальної належності з договірними механізмами координації юрисдикційних претензій різних держав.

Водночас аналіз засвідчив, що резидентство не може бути зведене до одного універсального тесту. За своєю природою воно є категорією змістовної оцінки того, наскільки інтенсивним і юридично значущим є зв'язок особи з відповідною державою протягом конкретного податкового періоду, і саме тому в різних юрисдикціях поєднує критерії фактичної присутності, постійного житла, особистих і сімейних зв'язків, центру економічних інтересів, реєстраційного статусу, а в окремих випадках – спеціальні правила для нетипових ситуацій мобільності.

Порівняльний аналіз виявив структурну проблему сучасного регулювання. Попри те, що інститут резидентства за своєю природою вимагає комплексного встановлення реального зв'язку особи з державою, у практиці низки правопорядків його застосування тяжіє до спрощеної нормативної моделі, за якої один або кілька формально фіксованих критеріїв набувають пріоритетного або самодостатнього значення. Найбільш виразно ця тенденція простежується в Україні, Італії та Франції, а в окремих аспектах також у Німеччині. В Україні багаторівнева законодавча конструкція на практиці нерідко зводиться до спрощеного сприйняття окремих ознак, а остаточне встановлення статусу переноситься у площину податкового спору. В Італії формалізований підхід посилюється суттєвою вагою реєстрації в муніципальному реєстрі, у Франції – тим, що кожен із критеріїв внутрішнього права може самостійно бути достатньою підставою для висновку про резидентство, у Німеччині – тим, що об'єктивовані критерії місця проживання та звичайного місця перебування здатні витіснити ширший аналіз центру життєвих інтересів.

На цьому тлі Велика Британія та США демонструють якісно інший рівень нормативного розвитку інституту. Формалізація в цих системах не є проявом спрощеного правозастосування, а вбудована у багаторівневу деталізовану модель, яка заздалегідь охоплює значну кількість типових і нетипових сценаріїв мобільності, включно з форс-мажорними ситуаціями, та містить механізми коригування наслідків механічних тестів з урахуванням реального характеру зв'язку особи з юрисдикцією. Саме тому ці моделі в порівняльному аспекті краще узгоджуються з вимогами правової визначеності, передбачуваності та недискримінації. Їхня особливість полягає не в усуненні формальних критеріїв, а в їх інтеграції у більш цілісну систему, яка зменшує простір для довільного адміністративного розсуду і краще враховує багатоваріантність транскордонних ситуацій. Водночас надмірна нормативна складність цих моделей створює напругу з такими складниками верховенства права, як доступність права і практична передбачуваність його застосування, а отже, навіть нормативно розвинені системи не позбавлені внутрішніх обмежень.

Суттєвим результатом аналізу є також висновок про те, що ефективність інституту залежить не лише від якості матеріальних критеріїв, а й від наявності належних процесуальних гарантій їх застосування. Спори щодо резидентства мають системний характер, а тому ключового значення набувають стандарти доказування, право бути вислуханим, належне мотивування рішень і дієвий судовий контроль. Процедура взаємного узгодження підтверджує, що договірні механізми *tie-breaker* не завжди є самодостатніми, тоді як доступність MAP у частині правопорядків додатково залежить від її співвідношення з внутрішніми засобами оскарження. Це свідчить про те, що податкове резидентство слід розглядати не лише як сукупність критеріїв прив'язки, а як процедурно забезпечений статус, легітимність якого прямо залежить від передбачуваності процедури та дієвості правового захисту.

Таким чином, сучасний стан інституту являє собою суттєву невідповідність між складною правовою природою податкового резидентства і неоднорідністю його нормативного та практичного втілення у різних юрисдикціях. Ця невідповідність

зумовлює логіку переходу до наступного розділу, в якому чинні підходи оцінюються крізь призму верховенства права – з погляду того, наскільки сучасна концепція резидентства відповідає вимогам правової визначеності, справедливості, недискримінації та належного балансу між фіскальними інтересами держави і правовим становищем платника в умовах глобалізації та масової мобільності.

РОЗДІЛ 3.

КОНЦЕПЦІЯ ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ТА ЙОГО УЗГОДЖЕННЯ ІЗ СКЛАДНИКАМИ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА В УМОВАХ СУЧАСНИХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

3.1. Концепція взаємної фіскальної приналежності як теоретико-правова основа оцінювання податкового резидентства

На підставі результатів дослідження в Розділі 1 було сформовано питання, яке залишилося відкритим на теоретичному рівні: за яких умов зв'язок між конкретною особою і конкретною державою є достатньо реальним, щоб фіскальна вимога відповідала вимозі взаємності? Це питання має пряме практичне значення для інституту податкового резидентства. Сучасні тести резидентства – дні фізичної присутності, центр життєвих інтересів, постійне місце проживання – є спробою зафіксувати саме цей зв'язок. Їх логіка правильна: де особа реально живе, де зосереджені її економічні та соціальні зв'язки, там і виникає обґрунтований обов'язок брати участь у фінансуванні спільних потреб. Однак в умовах зростаючої мобільності формальні тести дедалі частіше фіксують не реальний зв'язок, а лише зовнішні ознаки присутності. Особа може значитися резидентом держави, з якою не має жодного суттєвого зв'язку, або навпаки – бути реально включеною в суспільне і економічне життя держави, не задовольняючи при цьому формальних критеріїв. Саме ця невідповідність між формою і змістом є центральною проблемою, на яку відповідає концепція взаємної фіскальної приналежності.

Спираючись на антропосоціокультурну перспективу Р.О. Гаврилюк та Висновки до Розділу 1, доцільним вважаємо сформулювати концепцію *«взаємної фіскальної приналежності»* як спосіб переосмислення тлумачення податкового резидентства. Якщо виходити з того, що податкове право ґрунтується на реальній соціальній природі

податку, зокрема на відносинах співпраці, спрямованій на задоволення спільних публічних потреб, то зв'язок між особою та податковою системою слід розуміти як більший за формальну належність до юрисдикції. Вона повинна відображати той факт, що особа фактично бере участь у співіснуванні осіб у суспільстві для задоволення їхніх спільних життєвих потреб і, таким чином, перебуває у відносинах взаємного внеску та взаємних вимог або ж прав на податки щодо цієї спільноти [74, ст. 22].

Слід підкреслити, що взаємна фіскальна приналежність не є альтернативою критеріям податкового резидентства і не спрямована на їх заміну. Її роль полягає у визначенні теоретико-правового та ціннісного контексту, у межах якого інститут податкового резидентства має бути осмислений і виправданий. Закон може встановлювати правила резидентства як формальну підставу для оподаткування, однак цього недостатньо для відповіді на питання про змістовну обґрунтованість повної податкової відповідальності. У цьому сенсі концепція взаємної фіскальної приналежності зміщує фокус з технічного визначення резидента на оцінку того, чи відповідає застосування всеосяжного режиму оподаткування у конкретних обставинах принциповій логіці взаємності (як кореспонденції права вимоги та зобов'язання) та її легітимації в державно-організованому просторі [74, ст. 22-23].

Раніше згаданий елемент «*взаємності*» у цій концепції спирається на розуміння раніше згаданого податкового права людини як системи взаємних прав вимоги та зобов'язань і водночас, як такої, що у державно-організованому, владно-асиметричному соціальному просторі потребує легітимації через перерозподільну справедливість і формальну рівність. Перекладаючи це на питання резидентства, взаємна фіскальна приналежність означає, що держава може змістовно виправдано застосовувати до особи повний обсяг резидентський податкових наслідків лише тоді, коли вона як інституційний носій публічної влади, бере на себе зустрічні публічно-правові обов'язки щодо цієї особи. Такі обов'язки включають в себе: поважати її гідність і рівність, діяти процедурно справедливо, справедливо перерозподіляти та спрямовувати податкові

надходження на реальні суспільні цілі, та не менш важливо забезпечувати доступ до публічних благ і правового захисту [74, ст. 23].

У цьому контексті вважаємо ключовим наголосити, що через недостатній ступінь інтегрованості особи в нове суспільство держави перебування, така особа далеко не завжди може реально розраховувати на виконання цією державою відповідних обов'язків щодо неї, як і очікувати рівного та справедливого доступу до публічних благ. Досить часто, з огляду на бюрократичні та обтяжливі процедури, для досягнення перерозподільної справедливості та взаємності потрібен значно триваліший період інтеграції, ніж для прикладу, 90 чи 183 дні. Це підтверджується досвідом значної кількості українських біженців у державах Європи, для яких інтеграція у приймаюче суспільство ускладнювалася мовними бар'єрами, труднощами з доступом до зайнятості, житла, медичної допомоги та освіти, а також адміністративними перешкодами й невизначеністю правового статусу [229, ст. 7-8, 44-46, 50-52, 55-58; 74, ст. 23-24].

Саме тому у цьому дуже важливим є компонент *«приналежності»*. Він ґрунтується на висновках та аналізі Розділу 1.3. про те, що податкове право впливає зі способу спільного проживання людей - із співіснування осіб у суспільстві, орієнтованого на їхні спільні публічні потреби. Приналежність у цьому контексті є не емоційною прив'язаністю, а фактичним ступенем інтегрованості особи у соціальну структуру спільноти, в межах якої права вимоги та зобов'язання щодо публічних благ можуть виникати, відтворюватися та бути взаємно виправданими.

Відтак, взаємна фіскальна принадлежність у кожному випадку передбачає питання, чи достатньо інтегрована особа в соціальну структуру, що породжує податкові норми, чи її життя переплітається з життям громади. Це зміщує фокус з оподаткування як ознаки суверенітету на оподаткування як юридичного вираження фактичної соціальної принадлежності [74, ст. 24].

Практичне значення концепції взаємної фіскальної принадлежності полягає в тому, що вона дає можливість аналізувати проблемні ситуації податкового резидентства у єдності, а не як набір випадкових винятків. Формальні ознаки, на яких будуються тести

резидентства та їхнє застосування, не завжди відображають зміст, який вони повинні виражати, а саме наявність достатнього зв'язку між особою та юрисдикцією, здатного обґрунтувати застосування режиму повної податкової відповідальності [74, ст. 24].

За умов високої мобільності одна й та сама модель резидентства може мати протилежні наслідки. В одних випадках вона призводить до надмірного охоплення, коли повний режим оподаткування застосовується за обставин, які не забезпечують належного змістовного виправдання. В інших випадках вона не фіксує реальний зв'язок або створює конкуренцію претензій між кількома юрисдикціями. Це означає, що предмет аналізу полягає не лише у вдосконаленні окремих тестів, але і в перевірці того, чи відповідає застосування повної податкової відповідальності ідеї взаємності між особою та державою [74, ст. 24].

Саме тому подальші приклади слід розглядати як демонстрацію ситуацій, у яких податкове резидентство часто застосовується фактично формально, без належного теоретико-правового обґрунтування. У таких випадках проблема проявляється або в недостатності зв'язку, який фактично береться за основу резидентства, або в невідповідності між обсягом податкових обов'язків і юридично забезпеченими гарантіями [74, ст. 24-25].

Так, для цифрових кочівників ця концепція виявляє розрив між формальними критеріями та фактичними зв'язками. Особа, яка регулярно переміщується між країнами і не бере сталої участі в економічному та соціальному житті жодної з них, може виконувати формальні вимоги на кшталт підрахунку днів перебування, але не мати достатньо міцного зв'язку з жодною спільнотою для обґрунтування повного податкового резидентства [74, ст. 24].

Для осіб, які набувають резидентства через обставини непереборної сили (війна, окупація, природні катаклізми та інші форс-мажорні обставини), ця концепція підтримує підхід поступовості. Податкові зобов'язання доцільно коригувати відповідно до того, як фактично формується зв'язок із приймаючою спільнотою. На початковому етапі можуть бути виправданими обмежені та тимчасові податкові обов'язки, тоді як

повний і тривалий режим оподаткування має застосовуватися лише тоді, коли особа реально інтегрується у життя спільноти та отримує доступ до її публічних систем і послуг [35; 74, ст. 24-25].

З іншого боку, власники інвестиційних віз або громадянства за інвестиції можуть набути податкового резидентства, головним чином, шляхом купівлі нерухомості чи переказу капіталу, незважаючи на мінімальну фактичну участь у повсякденному житті громади [33; 74, ст. 25].

У всіх цих ситуаціях позитивно-правове поняття «податковий резидент» не відображає достовірно той вид співіснування та спільних потреб, які, на нашу думку, ґрунтуючись на антропосоціокультурному підході є справжнім джерелом та мірилом податкового права.

Двоступеневий підхід взаємної фіскальної приналежності. Для аналізу податкового резидентства крізь призму взаємної фіскальної приналежності доцільно уникати протиставлення між формальними тестами резидентства та повною відмовою від них. Натомість пропонуємо розрізняти два послідовні рівні аналізу. Перший рівень стосується змісту приналежності як юридично значущого зв'язку, який може обґрунтовувати застосування наслідків резидентства. Другий рівень стосується меж таких наслідків, тобто визначення того, який їх обсяг є виправданим з огляду на характер і ступінь цього зв'язку. Такий підхід зберігає інституційну функцію резидентства як форми вираження взаємності, але водночас дозволяє виявити ситуації, коли формально встановлений статус не відповідає змісту, який він повинен відображати.

Ступінь 1. Кваліфікація: чи є резидентство у даній конкретній ситуації формою взаємної фіскальної приналежності?

На першому ступені оцінюється не виконання формальних тестів резидентства, а зміст того, що обґрунтовується через цей феномен. Податкове резидентство використовується як підстава покладення на особу такого обсягу податкових наслідків, який свідчить про належність особи до фіскальної спільноти, разом з якою вона несе

солідарний тягар фінансування публічних потреб. Тому на цьому етапі ключовим є питання, чи має така фіскальна претензія змістовне виправдання через взаємність, чи вона є лише технічним і формальним зв'язком особи з юрисдикцією.

У цьому контексті взаємна фіскальна приналежність наявна тоді, коли фіскальна претензія, що випливає з резидентства, узгоджується з тим, як правопорядок у цілому формує правовий статус особи у відповідній спільноті. Якщо з сукупності чинних правових підстав випливає, що особа в інших юридично значущих оцінках має ознаки зовнішньої або тимчасової присутності, але водночас до неї застосовуються наслідки резидентства як до повністю включеної, виникає розрив між формою і змістом. У такій ситуації резидентство перестає виражати взаємну приналежність і починає працювати як інструмент штучного фіскального охоплення.

Ступінь 2. Межі: другий ступінь застосовується після того, як на першому визначено, чи узгоджується резидентство в конкретній ситуації з ідеєю взаємної фіскальної приналежності, або ж між формою резидентства та змістом приналежності існує розрив. Завданням другого ступеня є окреслення меж того, який саме обсяг наслідків резидентства є виправданим у відповідній сукупності ознак правового зв'язку між особою та юрисдикцією. Це питання не про заміну критеріїв резидентства, а про обґрунтованість того, що з них виводиться як юридичний наслідок.

Якщо сукупність правових підстав свідчить про сталу та внутрішньо узгоджену приналежність особи до спільноти, застосування наслідків резидентства у ширшому обсязі є логічним продовженням цієї приналежності. Якщо ж приналежність є неповною, перехідною або суперечливою у сенсі, встановленому на першому ступені, наслідки резидентства мають бути обмежені або застосовуватися поетапно. Такий підхід дозволяє послідовно пояснювати, чому одна й та сама формальна категорія резидентства не повинна автоматично породжувати однаковий обсяг податкових обов'язків у різних правових і фактичних контекстах.

Для правозастосування це означає три допустимі правові режими (як наслідок, а не як критерій):

(1) *Повний резидентський режим* - коли взаємність проявляється як стабільна форма членства. В такому випадку держава не лише претендує на внесок, але й підтримує взаємні очікування та зустрічні зобов'язання щодо особи як учасника спільноти, визнаючи її податкове право.

(2) *Перехідний або частковий режим* - коли взаємний зв'язок наявний, але ще не набув завершеної форми (як правило це може проявлятися тоді, коли зв'язок виник внаслідок вимушених, форс-мажорних обставин і потребує поступового надходження до повної приналежності), існує часткове обмеження податкового права особи в цій юрисдикції.

(3) *Нерезидентський (обмежений) режим* - коли держава має підстави для окремих фіскальних вимог (наприклад, щодо джерела походження доходу), однак не має підстав для повного резидентського охоплення, бо зв'язок не досягає рівня приналежності або ж є надто технічним для максимальних наслідків, податкове право особи в цій юрисдикції не реалізується [74, ст. 25-26].

Ключовий результат Ступеня 2 полягає в тому, що він розмежовує статус резидента і обсяг податкових наслідків, які з цього статусу виводяться. Це дозволяє чітко ідентифікувати проблему сучасної моделі резидентства в умовах мобільності, яка полягає в тому, що формальне встановлення статусу інколи автоматично тягне однаковий набір наслідків у ситуаціях, які істотно різняться за змістом зв'язку між особою та юрисдикцією. У результаті виникають випадки невиправданого розширення фіскальної претензії або колізії між юрисдикціями.

Застосування двоступеневого підходу до практичних прикладів доцільно здійснювати за єдиною послідовністю. Спочатку необхідно визначити, які саме наслідки у конкретній справі пов'язуються зі статусом резидента, зокрема щодо обсягу оподатковуваних доходів, обсягу звітних обов'язків і санкційних наслідків. Далі слід застосувати Ступінь 1 і встановити, чи дає сукупність чинних правових критеріїв змогу розглядати резидентство в цій ситуації як форму взаємної фіскальної приналежності, або чи існує розрив між формально встановленим резидентським статусом і змістом

приналежності. Після цього необхідно застосувати Ступінь 2 і визначити, який обсяг наслідків резидентства є виправданим у цій ситуації. Завершальним елементом аналізу має бути пояснення того, які риси чинної конструкції резидентства призводять до застосування надмірних наслідків або до колізій у випадках, коли зміст зв'язку між особою та юрисдикцією не відповідає інтенсивності наслідків, що з нього випливають, та, вочевидь, спричиняє одночасно й порушення податкового права особи [74, ст. 27].

Більше того, для практичного застосування двоступеневого аналізу у діяльності контролюючих органів у Додатку А запропоновано чек-лист оцінки податкового резидентства фізичних осіб. Його призначення полягає не у створенні нового критерію резидентства, а в забезпеченні послідовної перевірки того, чи відповідає фіскальна претензія держави реальному змісту зв'язку особи з відповідною юрисдикцією та чи є обсяг податкових наслідків пропорційним цьому зв'язку

Отже, зміст взаємної податкової приналежності полягає в тому, що правила податкового резидентства, а головне їхнє застосування, мають визначати податковий статус не за формальними ознаками контакту з державою, а за наявністю обґрунтованого взаємного зв'язку між особою і спільнотою. Практично це означає, що резидентство має встановлюватися там, де особа регулярно та на тривалій основі бере участь у фінансуванні публічних потреб і водночас може розраховувати на захищений законом доступ до публічних послуг та інших форм підтримки. Цінність цього підходу полягає в тому, що він дає чіткий критерій для перевірки чинних правил, зокрема, чи справді вони прив'язують оподаткування до реальних соціально-економічних зв'язків, чи лише фіксують формальну присутність. Відповідно, це спонукає переглянути національні критерії резидентства та їх узгодження з фундаментальними основами та принципами права [74, ст. 27].

Такий підхід дозволяє відмовитися від жорсткого поділу на резидентство та нерезидентство як єдиного результату та зосередитися на співмірності наслідків реальному податковому зв'язку. Подальші розділи 3.2.–3.4. вибудовані як послідовна аргументація: по-перше, мобільність і цифрова праця як виклик правовій визначеності,

по-друге, інвестиційні програми як виклик вимозі реального зв'язку та рівності, по-третє, форс-мажорні обставини як перевірка здатності системи узгоджувати формальну визначеність із процедурною справедливістю.

3.2. Податкове резидентство в умовах цифрової мобільності та віддаленої зайнятості: виклики правовій визначеності та справедливості

В епоху глобалізації взаємодія між працею, капіталом та оподаткуванням набуває ключового значення для розвитку країн і розуміння загального економічного контексту. 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 громадян. Підтвердженням цієї тези є приклад оподаткування в Польщі українських біженців, які опинилися в цій країні через повно-масштабне 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 допомогу [283].

Сучасні моделі мобільності праці, насамперед віддалена зайнятість і цифрове кочівництво, збільшили кількість ситуацій, коли податкове резидентство фізичної особи формується за умов одночасних зав'язків із кількома юрисдикціями. У таких обставинах резидентство дедалі частіше визначається через формальні критерії та правила доказування, а не як підсумок стійкої соціальної інтеграції. Це створює ризик невідповідності між юридичним статусом резидента і реальним змістом податкового зв'язку, а також підвищує ймовірність конфлікту юрисдикцій, подвійного резидентства та спорів щодо доказів і процедур.

У цьому контексті цифрове кочівництво є показовим прикладом того, як мобільний спосіб життя може впливати на податкове резидентство через застосування

формальних критеріїв. Перебування в різних країнах, множинні життєві та економічні зв'язки, а також відсутність постійного місця проживання або стабільного центру життєвих інтересів у межах однієї юрисдикції формують невизначеність, роблять конфлікти податкової юрисдикції та ризик подвійного резидентства поширеним сценарієм. Саме тому доцільно окремо розглянути цифрових кочівників як групу, для якої ці проблеми проявляються особливо виразно.

Цифрові кочівники є фізичними особами, які, використовуючи доступ до інтернету, здійснюють професійну діяльність без сталої територіальної прив'язки та можуть працювати з будь-якої країни. Саме ця характеристика спричинила активне впровадження державами спеціальних програм перебування, які часто оформлюються у вигляді цифрових віз для цифрових кочівників. У правовому сенсі це означає, що особа може мати законний статус перебування і водночас залишатися у зоні підвищеного податкового ризику через автоматичне спрацювання критеріїв резидентства або через конфлікт резидентства між державами [121; 34, ст. 6].

У цьому контексті принципово розмежовувати електронне резидентство, міграційний статус цифрового кочівника і податкове резидентство. Електронне резидентство характеризується як особливий правовий статус, пов'язаний із дистанційним користуванням цифровими платформами та електронними сервісами приймаючої країни, за якого особа не є податковим резидентом цієї країни. Відповідно, електронне резидентство не може бути юридичною підставою для виведення висновку про податкове резидентство, якщо інше прямо не передбачено нормою податкового права. Натомість податкове резидентство має іншу функцію, адже воно є критерієм, який формує найширший обсяг податкової юрисдикції держави щодо особи, включно з оподаткуванням світового доходу та повним обсягом звітних обов'язків. [34, ст. 6].

Аналогічно, цифрові візи для цифрових кочівників належать до сфери міграційного права: вони легалізують перебування і встановлюють адміністративні умови проживання, але не замінюють собою критерії податкового резидентства. При цьому на рівні практики саме цифрові візи створюють найбільший ризик

непорозуміння, оскільки поєднують легальний статус перебування, пакет переваг і, у низці держав, податкові пільги та преференції. Це підвищує імовірність, що особа помилково трактуватиме міграційну програму як повне вирішення питання податкового статусу [226, ст. 7; 239, ст. 4,7; 34, ст. 6].

Двоступеневий підхід взаємної фіскальної приналежності як інструмент аналізу податкового резидентства цифрових кочівників.

Застосовуючи двоступеневий підхід, описаний у підрозділі 3.1, до ситуацій цифрових кочівників, відправним питанням є: чи обґрунтовує реальний характер зв'язку кочівника з державою застосування повного резидентського режиму?

На першому етапі оцінки визначальним є не формальне дотримання критеріїв податкового резидентства саме по собі, а те, який обсяг податкових наслідків держава обґрунтовує через надання особі статусу резидента. Статус податкового резидента зазвичай слугує правовою підставою для застосування до особи повного обсягу податкових наслідків, що є виправданими щодо тих фізичних осіб, які мають достатньо тісний і сталий зв'язок із відповідною фіскальною спільнотою, беруть участь у фінансуванні публічних потреб і користуються публічними благами. У цьому контексті взаємна фіскальна приналежність є тоді, коли така податкова вимога відповідає загальному правовому становищу особи у спільноті - її правам, обов'язкам і доступу до публічних благ. Якщо ж інші юридично релевантні факти вказують на зовнішню або тимчасову присутність, але до особи застосовують повні наслідки резидентства, виникає невідповідність між формальним статусом і реальним змістом податкового зв'язку.

Для цифрових кочівників найбільша напруга виникає саме на першому ступені оцінки. Їхній спосіб життя часто призводить до ситуацій, коли формальні умови резидентства виконуються через достатню кількість днів перебування або через наявність окремих формальних ознак проживання. Водночас не формується рівень реального та чіткого зв'язку з державою, який зазвичай виправдовує повне резидентське оподаткування, зокрема оподаткування світового доходу. Особа може працювати

дистанційно на іноземних клієнтів, зберігати основні економічні інтереси за межами держави перебування і не бути включеною в її соціальні та інституційні механізми так, як це характерно для типового резидента.

Це особливо виразно простежується щодо цифрових кочівників, оскільки спеціальні візові режими для таких осіб у багатьох випадках не замінюють класичні тести податкового резидентства, а функціонують паралельно з ними. Унаслідок цього сама наявність цифрової візи (*digital nomad visa*) не усуває ризику того, що податковий статус особи буде визначено за формально фіксованими ознаками, насамперед за строком перебування або наявністю місця проживання. Показовим у цьому сенсі є узагальнення з нашої статті «Податкове резидентство в епоху е-резидентства і цифрових кочівників: міжнародний досвід та український контекст», яке прямо вказує, що наявність цифрової візи та фактичне перебування у відповідній країні понад 183 дні фактично нівелюють пільговий режим, оскільки безпосередньо впливають на зміну статусу податкового резидента, а на практиці держави претендуватимуть на оподаткування всіх доходів такої особи, зокрема з іноземних джерел. При цьому, попри мобільність цифрового кочівника, за основу визначення його податкової належності все одно беруться місце постійного проживання та строк у 183 дні [34, ст. 8-10]. Це підтверджується і конкретними прикладами. Так, в Естонії офіційно прямо передбачено, що власник цифрової візи, який перебуває в країні понад 183 дні протягом 12 послідовних місяців, вважається естонським податковим резидентом і повинен декларувати та сплачувати податки в Естонії. Більше того, податковий орган окремо попереджає про можливість одночасного виникнення резидентства в іншій державі та необхідність вирішення такої колізії за правилами міжнародного договору [143; 144].

Іспанська модель також є показовою. Податкове законодавство Іспанії виходить із того, що фізична особа визнається податковим резидентом за умови перебування на території держави понад 183 дні протягом календарного року, при цьому до відповідного строку зараховуються й періоди тимчасової відсутності, якщо не підтверджено податкове резидентство в іншій державі. Поряд із цим спеціальний режим

для міжнародних дистанційних працівників прямо розрахований на осіб, які набувають статусу податкового резидента Іспанії внаслідок переміщення до цієї юрисдикції [262; 263]. У Бразилії цифровий кочівник, який перебуває в країні 184 дні протягом періоду до дванадцяти місяців, автоматично набуває статусу податкового резидента, а після цього на нього поширюються ті самі правила, що й на інших резидентів, незалежно від тимчасового характеру візи [113;175; 34, ст. 8]. Хорватська модель оподаткування цифрових кочівників демонструє складність співвідношення спеціальної податкової пільги із загальними правилами визначення податкового резидентства. Закон звільняє від оподаткування лише доходи, отримані фізичною особою від роботи або діяльності для роботодавця чи замовника, не зареєстрованого в Хорватії, у зв'язку з набуттям статусу цифрового кочівника. Водночас таке звільнення не усуває дії загального резидентського режиму: резидентом Хорватії визнається фізична особа, яка має на її території постійне або звичайне місце проживання, а дохід резидента охоплює доходи, отримані як у Хорватії, так і за її межами. Отже, практичний ефект спеціальної пільги може істотно звужуватися, оскільки у разі визнання цифрового кочівника податковим резидентом Хорватії звільнення зберігатиметься лише щодо доходу від задекларованої віддаленої роботи, тоді як інші його доходи можуть підлягати оподаткуванню в Хорватії за принципом світового доходу. У цьому полягає основний ризик такого регулювання, адже спеціальний режим не усуває проблему податкового резидентства, а лише частково ізолює один вид доходу від оподаткування, тоді як встановлення резидентського статусу може відновити широку фіскальну прив'язку особи до відповідної юрисдикції, про що фактично не згадує ні відповідний закон, ні публічно доступні податкові роз'яснення [251; 278; 34, ст. 8-9]. У Португалії спеціальні податкові переваги, пов'язані з перебуванням цифрових кочівників або застосуванням режиму непостійного резидента, також не нейтралізують загальної логіки податкового резидентства. Навпаки, такі переваги здебільшого функціонують саме в межах резидентського статусу, в якому особа, яка перебуває в Португалії понад 183 дні, за загальним правилом набуває статусу податкового резидента, а пільговий режим

непостійного резидента був розрахований саме на осіб, які ставали податковими резидентами Португалії. Тому заявлена привабливість спеціального режиму не означає повного звільнення особи від португальської податкової юрисдикції, вона лише модифікує оподаткування окремих категорій доходів, зокрема через звільнення певних іноземних доходів або застосування пільгової ставки до визначених видів професійного доходу. Відповідно, після набуття податкового резидентства цифровий кочівник опиняється в межах португальського податкового режиму, а обсяг його фактичних податкових переваг залежить не від самого факту наявності візи чи перебування в країні, а від відповідності спеціальним умовам пільгового режиму та характеру отримуваних доходів [136; 245; 34, ст. 9]. Важливо зазначити, що належні тлумачення відповідних особливостей, так само як і у випадку з Хорватією, не сформовані ні на рівні закону, ні на рівні публічно доступних офіційних роз'яснень податкових органів.

На міжнародному рівні ОЕСР також прямо констатує, що за більшістю схем цифрових кочівників, фізичні особи стають податковими резидентами приймаючої держави після 183 днів перебування, а в окремих випадках зберігають і певні податкові обов'язки в державі походження [239, ст. 4-5, 7]. Отже, саме для цифрових кочівників віза нерідко не виконує функції податкового винятку, а лише співіснує з класичними резидентськими тестами, що створює підвищений ризик як оподаткування в державі перебування, так і колізії юрисдикцій.

Другий ступінь застосування настає після встановлення того, чи відповідає формально визначене резидентство реальному змісту податкового зв'язку особи з відповідною юрисдикцією. На цій стадії визначальним є не сам статус резидента, а належний режим податкових наслідків з урахуванням конкретного характеру зв'язку між особою та державою. Стосовно цифрових кочівників це зумовлює необхідність розмежування повного резидентського режиму, перехідного режиму та режиму нерезидента залежно від реального змісту їхніх особистих, економічних і функціональних зв'язків із державою перебування.

Повний і нерезидентський режими (підрозділ 3.1) застосовуються відповідно до ступеня фактичної інтегрованості кочівника, зокрема якщо вона є стійкою – повний, якщо суто функціональна і тимчасова – нерезидентський.

Водночас саме перехідний режим у більшості випадків є найбільш релевантним для цифрових кочівників як типової мобільної категорії платників податків. Це пояснюється тим, що їхній зв'язок із державою перебування найчастіше має змішаний або несталий характер. Особа вже не є повністю зовнішньою щодо відповідної юрисдикції, оскільки фактично перебуває на її території, користується її правовим порядком та інфраструктурою, однак продовжує отримувати основні доходи з іноземних джерел, зберігати економічні інтереси в іншій державі, підтримувати особисті або сімейні зв'язки поза межами юрисдикції перебування і не мати в ній завершеного центру життєвих інтересів. Саме в таких ситуаціях перехідний режим дозволяє уникнути автоматичного ототожнення формального виникнення резидентства з безумовним поширенням на особу всього комплексу резидентських наслідків.

Практична цінність такого підходу полягає в тому, що він дозволяє розмежувати різні за змістом випадки цифрової мобільності, які за чинної моделі податкового резидентства нерідко отримують однакову правову кваліфікацію. Один цифровий кочівник може бути вже достатньо інтегрованим у державу перебування і тому обґрунтовано підпадати під повний резидентський режим, тоді як інший лише тимчасово використовує цю юрисдикцію як місце проживання, зберігаючи основні особисті та економічні зв'язки за її межами. Якщо ж у таких різних ситуаціях застосовується однаковий обсяг податкових наслідків, резидентство втрачає зв'язок із реальною фіскальною приналежністю і перетворюється на результат механічного застосування формального критерію. Саме тому в розрізі цифрових кочівників перехідний режим слід розглядати як найбільш придатний інструмент правової оцінки тих випадків, у яких формальні критерії резидентства вже спрацювали, але змістовна фіскальна приналежність ще залишається неповною або змішаною.

Водночас перехідний режим не може розглядатися як інструмент вибіркового використання податкового статусу однією і тією ж особою залежно від її поточної податкової вигоди. Саме тому його застосування щодо цифрових кочівників потребує чітких механізмів стримування зловживання. До таких механізмів належать вимога послідовності податкової позиції особи протягом релевантного періоду, обов'язок повного розкриття інформації про тривалість перебування, джерела доходу, характер зайнятості, місце проживання, наявність житла, а також сімейні й економічні зв'язки з іншими юрисдикціями. Не менш важливою є заборона суперечливої кваліфікації одного й того самого податкового періоду для різних цілей, а також координація із механізмами уникнення подвійного оподаткування, які не повинні допускати подвійного невизнання або штучного уникнення податкової відповідальності. Крім того, перехідний режим не повинен застосовуватися до однієї і тієї ж особи більш ніж один раз у межах останніх трьох податкових років, оскільки в іншому випадку він втрачав би характер коригувального механізму та міг би використовуватися як повторюваний інструмент відтермінування повного резидентського режиму або селективного уникнення належного обсягу податкових наслідків.

Застосування другого ступеня до цифрових кочівників має також виразний процедурний аспект. Якщо у конкретній ситуації можливими є різні режими наслідків, податкова адміністрація не може обмежитися лише констатацією формального виконання тесту резидентства. Вона повинна окремо обґрунтувати, чому саме в конкретних фактичних обставинах підлягає застосуванню повний резидентський, перехідний чи нерезидентський режим. Це підвищує значення індивідуалізованої оцінки обставин справи, належного мотивування рішення, перевірки послідовності позиції платника та належної координації з механізмами вирішення конфлікту резидентства. Особливого значення ці вимоги набувають саме щодо перехідного режиму, оскільки він є найбільш чутливим до ризику маніпулятивного використання у разі відсутності чітких змістовних і процедурних обмежень.

Двоступеневий підхід у контексті цифрових кочівників дозволяє чітко зафіксувати, що ця група досить виразно може демонструвати розрив між формально встановленим резидентством і змістовною взаємною фіскальною приналежністю. На першому ступені видно, що виконання механічних критеріїв, насамперед через кількість днів перебування або формальні ознаки проживання, може не супроводжуватися реальним рівнем інтегрованості у фіскальну спільноту. Саме така інтегрованість зазвичай і пояснює застосування повного резидентського режиму, включно з оподаткуванням світового доходу. У сфері податкового резидентства цифрових кочівників другий ступінь має вирішальне значення саме як механізм вибору належного режиму наслідків. Для цієї категорії платників найбільш типовим і водночас найбільш виправданим у значній частині випадків слід вважати саме перехідний режим, оскільки він найкраще відповідає змішаному, мобільному та несталому характеру їхньої фіскальної приналежності. Водночас його застосування є допустимим лише за наявності чітких матеріальних і процедурних запобіжників, які унеможливають перетворення такого режиму на інструмент вибіркового конструювання власного податкового статусу або уникнення оподаткування. Саме за таких умов другий ступінь дозволяє узгодити визначення податкового статусу цифрового кочівника з реальним змістом його зв'язку з юрисдикцією та з вимогами правової визначеності, пропорційності й належного податкового адміністрування.

Верховенство права у спорах про резидентство цифрових кочівників: релевантні елементи.

Зважаючи на проведений аналіз застосування взаємної фіскальної приналежності в розрізі цифрових кочівників, а також аналізований Розділ 1 та Розділ 2, для поглиблення аналізу вбачаємо за доцільне зробити акцент на співмірності згаданої проблематики із верховенством права. У цьому контексті найбільш релевантними доцільним виглядають його деякі елементи.

По-перше, правова визначеність у податковому резидентстві означає не лише наявність критеріїв у законі, а їх здатність створювати прогнозований результат у

типових сценаріях мобільності. Для цифрових кочівників це включає чітке розмежування міграційних програм, електронного резидентства, спеціальних податкових режимів і критеріїв резидентства. Як було підсумовано у Висновках до Розділу 1 якщо держава фактично стимулює довгострокове перебування цифрових кочівників, вона має забезпечити ясність щодо моменту виникнення резидентства, щодо переліку релевантних доходів і щодо процедури підтвердження або спростування резидентського статусу.

По-друге, на основі аналізу Розділу 1, можемо дійти до висновку, що принцип пропорційності є особливо релевантним у тих випадках, коли держава пов'язує з мінімальною інтегрованістю цифрового кочівника або його короткостроковим перебуванням на своїй території застосування режиму повної податкової відповідальності. У такій ситуації йдеться про істотне втручання у податково-правову сферу особи, наслідками якого можуть бути оподаткування світового доходу, покладення повного обсягу податкових і звітних обов'язків, а також потенційне застосування фінансових санкцій. За цих умов принцип пропорційності виконує функцію критерію, за допомогою якого оцінюється, чи є обсяг фіскальних наслідків співмірним реальному змісту податкового зв'язку особи з державою. Відповідно, він слугує інструментом обмеження надмірного фіскального охоплення та перевірки того, чи узгоджується поширення повного обсягу резидентських наслідків із характером приналежності, встановленої за двоступеневою доктриною.

Отже, у випадку цифрових кочівників узгодження резидентства з верховенством права вимагає поєднання визначеності та пропорційності. Визначеність забезпечує передбачуваність моменту й підстав виникнення статусу резидента, а також процедур його підтвердження або спростування. Пропорційність, зі свого боку, обмежує автоматичне застосування повного резидентського режиму в ситуаціях перехідної або мінімальної інтегрованості. Саме тому двоступенева доктрина взаємної фіскальної приналежності може розглядатися як практичний інструмент застосування верховенства права до мобільних моделей життя і праці. Вона, по-перше, зменшує ризик

правової невизначеності та непропорційних наслідків, що можуть виникати внаслідок механічного застосування формальних критеріїв, а по-друге, дозволяє визначати межі резидентських наслідків так, щоб їх інтенсивність відповідала реальному змісту зв'язку цифрового кочівника з відповідною юрисдикцією.

Податкові преференції і звільнення для цифрових кочівників як джерело системної невизначеності

Особливий ризик для цифрових кочівників виникає тоді, коли візова програма поєднується з податковими стимулами, наприклад зі звільненням від оподаткування окремих іноземних доходів або застосуванням спеціальних ставок (як було зазначено вище на прикладах Португалії, Хорватії, Бразилії тощо). Такі режими нерідко сприймаються фізичними особами як остаточне вирішення податкового питання і фактично стають одним із ключових мотивів переїзду, однак з юридичного погляду це є помилковим припущенням. Податкові пільги, навіть суттєві, не замінюють і не скасовують критерії податкового резидентства. Якщо особа фактично відповідає умовам резидентства приймаючої держави, досить часто, на неї поширюється загальний обсяг резидентських податкових обов'язків, тоді як пільги застосовуються лише в межах відповідного режиму та лише до визначених категорій доходів. Крім того, наявність пільгового режиму не усуває ризику одночасного визнання резидентом іншою державою і, відповідно, не гарантує уникнення подвійного оподаткування без застосування механізмів, передбачених міжнародними договорами [34, ст. 8].

Ця ситуація є проблемною з позицій і взаємної фіскальної приналежності, і верховенства права. З позицій приналежності вона може створювати асиметрію, в якій держава стимулює перебування та економічну присутність особи, але в досить частих випадках не забезпечує достатньої ясності щодо реального податкового статусу, обсягу зобов'язань і механізмів уникнення подвійного оподаткування. З позицій верховенства права це є дефіцитом правової визначеності та процедурної справедливості, оскільки особа приймає рішення про переїзд, спираючись на публічно позиціоновані переваги,

але отримує складну конструкцію фактичних обов'язків, яка розкривається лише після застосування критеріїв резидентства і процедур звітування [74, ст. 19].

Отже, приклад цифрових кочівників демонструє специфічний розрив між формальним і змістовним вимірами податкового резидентства: відповідний статус може виникати внаслідок накопичення кількісних показників фізичної присутності, тоді як реальна соціально-економічна інтегрованість особи у приймаючу спільноту залишається мінімальною, фрагментарною або змішаною. Саме тому для цієї групи платників найбільш обґрунтованим результатом двоступеневого аналізу є перехідний режим, а не автоматичне застосування повного резидентського режиму.

Для верховенства права ключовими є декілька практичних висновків. По-перше, правова визначеність має включати чітке розмежування міграційних і цифрових статусів від податкового резидентства та зрозуміле пояснення наслідків для типових сценаріїв цифрової мобільності. По-друге, процедурна справедливість і якість комунікації адміністрації є умовою реального комплаєнсу, а не лише формальною гарантією.

Окремо слід підкреслити, що податкові преференції та звільнення, які супроводжують програми для цифрових кочівників, не можуть замінювати собою чітку і процедурно коректну модель визначення резидентства. Якщо держава пропонує пільгу, вона має забезпечити ясність щодо того, чи виникає резидентство, які саме доходи охоплюються, як працюють договори про уникнення подвійного оподаткування, які документи підтверджують статус, і як саме оскаржуються рішення. Інакше преференція стає фактором додаткової невизначеності і послаблює взаємність як соціально-психологічну основу добровільного виконання податкових обов'язків.

3.3. Податкове резидентство в умовах інвестиційних віз і громадянства: виклики рівності, недискримінації та змістовної обґрунтованості податкового зв'язку

Програми отримання громадянства та дозволу на проживання на основі інвестицій стали важливими гравцями в сучасній міграційній динаміці, пропонуючи заможним особам окремий шлях до набуття легального статусу в країнах, відмінних від країн їхнього народження, за допомогою фінансових інвестицій. Їх основна мета – залучити іноземний капітал, стимулювати економічний прогрес і створити можливості як для приймаючої країни, так і для інвесторів [140, ст. 2-3; 33, ст. 37-38].

За останні три десятиліття багато країн запровадили правові режими імміграційних інвестицій для залучення іноземного капіталу та зміцнення своєї економіки. Спочатку запроваджені Канадою, Сент-Кітс і Невіс, Сполученими Штатами та Домінікою наприкінці 1980-х – на початку 1990-х років, ці режими відносно нещодавно були прийняті іншими країнами світу, а сьогодні поширені майже на половині континенту і слугують основною точкою входу для заможних іноземних громадян [97, ст. 121-122; 33, ст. 38].

Дослідження було проведено міжнародною неурядовою організацією *Transparency International* в 2018 році, яке стосувалося особливостей правових режимів дозволів на проживання та громадянства за інвестиції. Актуальність цієї тематики підтверджується тим, що в усьому світі програми «громадянство за інвестиції» приносять їх ініціаторам близько 3 мільярдів доларів США, а доходи програм «посвідка на проживання за інвестиції», ймовірно, перевищують десяти мільярдів доларів. Інвестиційні можливості цих програм включають нерухомість, державні облігації, акції компаній, національні спеціалізовані фонди або благодійні пожертви [114, ст. 9; 33, ст. 38].

Інвестиційні програми набуття права на проживання та пов'язані з ними режими (інвестиційні візи, посвідки на проживання в обмін на інвестиції) формують

специфічний ризик для концепції податкового резидентства. Їхня особливість полягає в тому, що вони можуть прискорювати або спрощувати виникнення юридично значущих ознак зв'язку особи з відповідною юрисдикцією, не забезпечуючи водночас належного рівня її фактичної інтеграції до соціально-економічного середовища спільноти.

Практичний аспект проблеми полягає в тому, що податкові стимули для нових резидентів дедалі частіше використовуються державами як інструмент залучення мобільних заможних осіб і капіталу. Окремі юрисдикції пропонують спеціальні режими для нових резидентів, які поєднують податкові переваги з вимогами щодо проживання, перенесення податкового резидентства, інвестицій або наявності житла. За таких умов податковий режим набуває ознак стандартизованої пропозиції: особі пропонується визначений набір умов, після виконання яких вона може отримати пільгове оподаткування на певний строк. Це не скасовує необхідності реального зв'язку з юрисдикцією, однак створює ризик зведення податкового резидентства до виконання формальних умов спеціального режиму. [111; 33, ст. 38].

Зазначений ризик посилюється також тим, що в окремих юрисдикціях сертифікат податкового резидентства видається на підставі відносно формалізованих документальних підтверджень зв'язку особи з державою. Податкові органи, навіть у розвинених країнах, без особливих перешкод можуть видавати фізичним особам підтвердження статусу податкового резидента у вигляді сертифікатів податкового резидентства. Для цього особа має продемонструвати достатній, на думку податкової, рівень зв'язку з юрисдикцією: надання таких документів, як договір оренди житла, свідоцтво про реєстрацію компанії в країні або документи, що підтверджують право власності на майно, рахунки на комунальне обслуговування в цій країні, часто може вважатися тим достатнім рівнем підтвердження для податкових органів для визнання особи податковим резидентом. Для прикладу в Іспанії, для того аби отримати сертифікат податкового резидентства особа повинна мати *NIF* – податковий номер та адресу, підтвердження податкового резидентства (документи, що підтверджують ваше податкове резидентство в Іспанії, наприклад, довідка про користування комунальними

послугами, договір оренди), а також обґрунтування запиту (заява, що пояснює, чому ви запитуєте довідку про податкове резидентство[262]. Для прикладу в Парагваю, отримати сертифікат податкового резидентства взагалі можливо навіть без активного перебування в країні, для цього достатньо мати активний податковий номер та сплатити відповідні адміністративні внески [241; 33, ст. 39]. Схожий підхід характерний і для Португалії, де програма резидентства за інвестиціями передбачає мінімальні вимоги до фактичного перебування, сім днів на рік у перший рік та чотирнадцять у наступні, що само по собі створює передумови для формального набуття резидентського статусу за відсутності реальної інтеграції [257].

Відтак податкове резидентство дійсно може бути достатньо вразливим, особливо в контексті власників інвестиційних віз. З одного боку вийти із податкового резидентства країни початкового походження, буває не так просто. Наприклад, Фінляндія вважає громадян-нерезидентів податковими резидентами протягом трьох років після їхньої еміграції, якщо вони не доведуть, що розірвали всі зв'язки з Фінляндією. Аналогічно, Угорщина розглядає громадян-нерезидентів як постійних податкових резидентів, якщо вони не мають подвійного громадянства або не проживають у країні, з якою Угорщина має угоду про уникнення подвійного оподаткування [99, ст. 64]. З іншого боку програми набуття резидентства за інвестиції можуть забезпечити засоби для незаконного доступу до фінансових систем та ухилення від сплати податків. Інвестиційні візи в поєднанні зі стратегічним податковим плануванням можуть дозволити фізичним особам обійти міжнародні механізми обміну податковою інформацією, такі як Загальний стандарт звітності (*Common Reporting Standard (CRS)*) [252; 33, ст. 40].

Як зазначає ОЕСР в своїх звітах, непрозорість отримання інвестиційних віз, а також раніше згадана проблематика податкового резидентства, ускладнюють для фінансових установ точне визначення статусу податкового резидента особи. Наприклад, при ідентифікації себе для банку недобросовісний платник податків, при заповненні відповідних CRS форм від банку, може безперешкодно та в цілому досить

обґрунтовано вказати місце свого податкового резидентства в країні-інвестування, підтвердивши його згаданими вище документами, в тому числі, доступно отриманим офіційним сертифікатом податкового резидентства. Базуючись на цьому банки вважатимуть особу-інвестора, вже своїм резидентом та не будуть передавати податкову інформацію в ту країну, реальним податковим резидентом якої особа є. Як наслідок, це може перешкоджати ефективному обміну податковою інформацією між країнами, підриваючи зусилля, спрямовані на боротьбу з ухиленням від сплати податків та забезпечення фіскальної прозорості [252; 33, ст. 40].

Посилаючись на роботи європейських дослідників, ми зазначали у своєму дослідженні *«На перетині інвестиційних віз та податкового резидентства: глобальні виклики»*, що станом на сьогодні наявні переконливі докази того, що заможні особи використовують програми інвестицій в обмін на резидентство або громадянство для уникнення міжнародних заходів податкової прозорості. На основі аналізу локальної банківської статистики Банку міжнародних розрахунків Д. Лангенмайр і Л. Зиска встановили значне зростання банківських депозитів у податкових гаванях після запровадження або реформування програм громадянства за інвестиції в Кіпрі, Домініці, Гренаді, Мальті, Сент-Люсії та Вануату. На думку авторів, це є непрямим доказом того, що такі програми могли використовуватися для обходу автоматичного обміну податковою інформацією: новий паспорт дає змогу приховати фактичну податкову резиденцію власника активів від податкової адміністрації держави його реального проживання. За результатами дослідження, депозити, пов'язані з такими юрисдикціями, у податкових гаванях зросли на 48–55 %, що становить близько 25 % ВВП відповідних країн, приблизно 9 млрд дол. США або 0,66 % загального обсягу офшорних банківських депозитів. [212; 33, ст. 40-41].

Програми «резидентство за інвестиції», на відміну від програм громадянства, не показали подібних результатів, що вказує на їх менше використання для ухилення від сплати податків. На прикладі ЄС показовою є резолюція Європейського Парламенту від 9 березня 2022 р., ухвалена на підставі звіту з пропозиціями до Комісії щодо схем

громадянства та резидентства за інвестиції від 16 лютого 2022 р. У ній наголошено, що такі програми створюють комплекс ризиків, зокрема ризики корупції, відмивання коштів, загрози безпеці, ухилення від оподаткування, макроекономічних дисбалансів, тиску на сектор нерухомості та зменшення доступності житла. Європейський Парламент також зазначив, що держави-члени, у яких діють такі схеми, є більш вразливими до ризиків, пов'язаних із фінансовою таємницею і корупцією, ніж інші держави-члени. Окремо підкреслено проблему недостатності попередніх перевірок, оскільки чинне право Союзу не передбачає систематичного звернення до великих інформаційних систем ЄС для перевірки заявників, а чинні правила Союзу та національні правила не забезпечують обов'язкового проведення належних перевірочних процедур до надання громадянства або резидентства за інвестиційною схемою. Як наслідок, держави-члени не завжди здійснюють перевірку за базами даних, застосовують ретельні процедури або обмінюються результатами таких перевірок [162; 33, ст. 40-41].

Таким чином, дозвіл на проживання за інвестиції виступає ефективним інструментом залучення капіталу в країну. За певні види активних або пасивних інвестицій вигоду набуває як приймаюча країна, так і особа-інвестор. Проте, цей інструмент також створює потенційні ризики для податкової системи, зокрема можливості для ухилення від оподаткування. Тому впровадження таких програм потребує ретельного регулювання та постійного моніторингу. Податкове резидентство фізичної особи доцільно визначати за допомогою економіко-правових зв'язків з країною, які мають бути чітко закріплені в національному законодавстві. Особливо проблематичним є критерій «центру життєвих інтересів» або постійного житла, який залишає простір для різних тлумачень, котрі можуть використовувати так звані недобросовісні платники податків [33, ст. 41].

Наведений аналіз показує, що проблематика інвестиційних віз, посвідок на проживання та громадянства за інвестиції виходить за межі міграційної політики і безпосередньо зачіпає податково-правову природу резидентства. Її суть полягає в тому,

що такі програми здатні прискорювати формування юридично значущих ознак зв'язку особи з юрисдикцією, не забезпечуючи водночас співмірного рівня її фактичної інтегрованості до соціального, економічного та інституційного середовища держави. У результаті виникає напруга між резидентством як техніко-юридичним статусом і резидентством як формою вираження реальної фіскальної належності особи.

У термінах верховенства права це означає, що проблема інвестиційного резидентства не зводиться до політичної доцільності чи фіскальної ефективності відповідних програм. Йдеться про якість правового режиму, його здатність забезпечувати передбачуваність критеріїв, належну процедурну форму їх застосування, достатній рівень обґрунтованості рішень, ефективний судовий контроль, а також дотримання вимог рівності та недискримінації. Якщо держава створює спрощений канал набуття юридично значущого зв'язку з юрисдикцією через інвестицію, вона повинна гарантувати, щоб такий режим не призводив ані до довільного розширення податкової претензії, ані до створення умов для обходу механізмів податкової прозорості.

У цьому контексті концепція взаємної фіскальної приналежності є доцільною як аналітичний стандарт оцінки податкового становища користувачів інвестиційних віз і споріднених режимів. Вона зміщує акцент із формального встановлення статусу на перевірку глибини зв'язку з країною та фіскальною спільнотою. У межах такого підходу резидентство розглядається не лише як юридична підстава для поширення глобальної податкової юрисдикції, а як правова форма включення особи до фіскальної спільноти, що передбачає достатній рівень взаємності між податковими обов'язками, реальним зв'язком із державою та доступом до переваг її правового порядку. Саме тому щодо користувачів інвестиційних програм вирішальним є не лише питання про наявність формальних ознак резидентства, а й питання про те, чи відображають такі ознаки реальну фіскальну приналежність, достатню для легітимного поширення на особу повного резидентського режиму, а також всіх пільг та преференцій, які відповідний режим передбачає.

Двоступеневий підхід взаємної фіскальної приналежності як інструмент аналізу податкового резидентства користувачів інвестиційних віз та громадянства.

На першому ступені з'ясовується не формальне виконання тестів резидентства, а чи відповідають наслідки статусу реальному зв'язку особи з державою. Інакше кажучи, чи є підстави застосувати до особи повний обсяг резидентських податкових обов'язків та застосовних пільг, які зазвичай покладаються на тих, хто фактично належить до фіскальної спільноти. Ключове запитання в контексті аналізу Ступеня 1 можна сформулювати так: чи має фіскальна претензія держави змістовне обґрунтування у взаємності прав і обов'язків між особою та державою, чи резидентство встановлюється лише тому, що мінімальний контакт із юрисдикцією формально спрацьовує і підміняє собою реальну приналежність. Важливо згадати, в контексті взаємної фіскальної належності це питання має і зворотний аспект, а саме чи може особа претендувати на податкові пільги та переваги податкового режиму держави, з якою її пов'язують лише мінімальні й переважно формальні зв'язки.

У контексті інвестиційних програм Ступінь 1 набуває спеціалізованого змісту, оскільки концепція критично оцінює підходи, за яких статус резидента або громадянина надається переважно внаслідок фінансового внеску без співмірних очікувань щодо фактичного проживання, соціальної участі та інтеграції. За таких умов податковий статус, що формується надалі, може набувати штучного характеру і втрачати зв'язок із реальними підставами податкової належності особи до відповідної юрисдикції.

У контексті інвестиційних віз і програм громадянства за інвестиції перший рівень виявляє випадки, у яких формальне набуття статусу не супроводжується необхідною фіскальною належністю. Податкове резидентство за таких умов може поставати наслідком виконання визначених інвестиційних вимог, зокрема придбання нерухомого майна або створення юридичної особи у відповідній державі, без формування достатнього особистого, соціального чи економічного зв'язку з нею. У такій ситуації резидентський статус відображає не стільки реальний зміст податкового зв'язку особи з державою, скільки факт дотримання формальних умов інвестиційної програми. З

позицій взаємної фіскальної належності це виключає можливість визнання повної фіскальної належності лише на підставі фінансового внеску. Необхідним є встановлення того, що набутий статус відповідає реальному взаємозв'язку податкових прав та обов'язків і підтверджується фактичним включенням особи до відповідної спільноти.

З практичного погляду в розрізі Ступеню 1 в межах інвестиційних програм визначальним є питання про те, який саме зв'язок особи з державою покладається в основу застосування повного резидентського режиму. Якщо вирішальне значення має транзакційний критерій, зокрема інвестування капіталу, придбання нерухомого майна, сплата передбаченого платежу або формальне набуття статусу, виникає ризик поширення податкових наслідків за відсутності достатнього фіскального підґрунтя.

У такому разі податкове резидентство, а відтак права та обов'язки, які з нього випливають, набуває формального характеру та не відображає реального ступеня включення особи до відповідної спільноти й участі у фінансуванні її публічних потреб. Саме ця невідповідність між формальним статусом і матеріальними підставами його визнання становить предмет оцінки на першому ступеню аналізу. Це дає змогу встановити, чи є належні підстави для застосування повного обсягу наслідків податкового резидентства та можливості застосування відповідних податкових пільг, а не виводити необмежені податкові обов'язки виключно з факту формального набуття статусу.

Ступінь 2 (підрозділ 3.1) у контексті інвестиційних програм виконує подвійну функцію: він обмежує не лише невинуватене покладення повного обсягу резидентських обов'язків, а й невинуватене надання відповідних пільг і переваг.

У межах Ступеня 2 визначальним є питання не самого факту резидентства, а належного обсягу податкових прав та наслідків. Саме на цьому рівні з'ясовується, чи виправдано виводити з формально набутого статусу повний резидентський режим, чи натомість характер зв'язку особи з державою обумовлює лише перехідний або навіть нерезидентський режим. Якщо інвестиційний статус поєднується з реальним

проживанням, переміщенням центру особистих і економічних інтересів, фактичним включенням до правового та соціально-економічного середовища держави, застосування повного резидентського режиму може бути обґрунтованим. Якщо ж зв'язок залишається частковим, функціональним або переважно транзакційним, коли особа отримує статус через інвестицію, але не інтегрується до відповідної спільноти настільки, щоб це виправдовувало повний обсяг резидентських податкових прав та обов'язків, обґрунтованим є лише перехідний або нерезидентський режим.

Саме в цьому і полягає практичне значення Ступеня 2, оскільки він не дозволяє автоматично ототожнювати наявність інвестиційного статусу з правомірністю повного оподаткування за принципом резидентства та з доступом до всіх податкових переваг, які зазвичай пов'язуються з таким статусом. У контексті інвестиційних програм це має особливе значення, оскільки ризик полягає не лише у невиправданому покладенні повного обсягу резидентських податкових обов'язків, а й у невиправданому наданні відповідних правових переваг. Якщо особа, маючи лише мінімальний або переважно формальний зв'язок із юрисдикцією, набуває сертифікат податкового резидентства і на цій підставі отримує доступ до пільгового чи більш сприятливого податкового режиму, передбаченого національним законодавством або міжнародними договорами, а також можливість використовувати такий статус для цілей міжнародного податкового планування, це свідчить про розрив між матеріально-правовими підставами резидентства та юридичними наслідками його визнання. За таких умов перехідний або нерезидентський режим виконує функцію коригування, оскільки не дозволяє перетворити інвестиційний статус на самодостатній механізм доступу до податкових переваг без належної фіскальної приналежності. В іншому випадку виникає структурний ризик нерівності, за якого доступ до інвестиційних статусів і професійної інфраструктури податкового планування створює для окремої групи осіб непропорційні можливості впливати на своє фактичне податкове навантаження, тоді як інші платники податків несуть солідарний податковий обов'язок без порівнюваних інструментів. Саме тому в межах Ступеня 2 йдеться не лише про обмеження надмірної фіскальної претензії

держави, а й про недопущення такого конструювання резидентства, за якого формальний інвестиційний статус дозволяє отримувати повний обсяг податкових переваг без співмірного рівня фактичного зв'язку з державою.

Недискримінація і рівність: інвестиційні режими як ризик структурної переваги.

У податковому праві верховенство права має не лише процедурний, а й матеріальний вимір. Формальна відповідність закону не усуває проблеми, якщо фактичним наслідком стають необґрунтовані привілеї або вибіркові обтяження, які підривають рівність платників і довіру до системи. У цьому контексті інвестиційні візи та програми за інвестиції створюють специфічний ризик не лише тому, що полегшують набуття статусу, а тому, що забезпечують привілейований доступ до резидентства у юрисдикціях, які нерідко одночасно пропонують податкові пільги або спеціальні режими. За таких умов резидентство може набуватися переважно через виконання фінансової вимоги, тоді як реальний рівень інтегрованості особи залишається мінімальним. У результаті статус податкового резидента перестає бути наслідком фактичного зв'язку з юрисдикцією і дедалі більше залежить від економічної спроможності виконати встановлені умови доступу. Це зміщує акцент із приналежності як змістовної підстави резидентства на можливість придбати або забезпечити формальні підстави для такого статусу.

Сутність нерівності тут полягає в тому, що інвестиційні режими впливають на розподіл податкового тягара не через відкриту зміну ставок чи податкової бази, а через нерівний доступ до прав, привілеїв, статусів і процедур, від яких залежить встановлення, підтвердження або уникнення резидентського режиму. Коли інвестиційна віза фактично створює спрощений доступ до юрисдикції з більш вигідним податковим становищем, виникає структурна перевага для іноземних заможних осіб. Вони отримують можливість перебудувати свій податковий статус через доступ до спеціальних процедур набуття резидентства та пов'язаних із ним режимів і пільг.

У контексті взаємної фіскальної приналежності це є проблематичним, оскільки критерій включення до фіскальної спільноти зміщується від характеру та інтенсивності

реального зв'язку до фінансової спроможності забезпечити бажаний статусний результат.

Саме тому питання недискримінації у цій сфері підлягає оцінці не лише за формальним змістом юридичних норм, а насамперед з огляду на фактичні наслідки їх застосування. Вирішальним є те, чи не формує відповідне правове регулювання окремий економічно обумовлений механізм набуття або підтвердження податкового резидентства, який у практичному вияві забезпечує привілейований доступ до більш сприятливого податкового режиму. Якщо такий механізм існує, нерівність проявляється не у прямому нормативному розрізненні між особами, а в самій побудові статусів і процедур, за якої переваги у доступі до резидентства або до пов'язаних із ним податкових наслідків фактично зосереджуються в осіб, які мають значні фінансові ресурси та високу мобільність.

Таким чином, підрозділ 3.3. дає підстави для висновку, що інвестиційні візи та суміжні статуси здатні змінювати функціональне призначення податкового резидентства. За таких умов резидентство може використовуватися не як правова форма фіксації реального податкового зв'язку особи з державою, а як інструмент доступу до сприятливішого податкового режиму через статуси та документи, пов'язані з інвестиційними програмами. Саме тому концепція взаємної фіскальної належності є належним аналітичним критерієм оцінки відповідних явищ. На першому ступені вона дає змогу виявити випадки, у яких резидентство обґрунтовується переважно транзакційною підставою, зокрема здійсненням інвестиції, набуттям відповідного статусу або наявністю формальних прив'язок, без достатнього підтвердження фактичної інтегрованості особи та взаємності її податкових прав і обов'язків. На другому ступеню ця концепція дозволяє визначити, який саме обсяг податкових наслідків є правомірним за умов неповної або перехідної фіскальної належності, уникаючи як автоматичного поширення повного обсягу резидентських наслідків і пов'язаних із ними податкових прав, так і повного виключення фіскальних вимог.

Додатковий ризик пов'язаний із транскордонним обігом підтверджень податкового резидентства та комплаєнс-механізмами автоматичного обміну інформацією. На практиці це може призводити до того, що формально підтверджений статус резидента набуває значення доказу для третіх осіб та інших юрисдикцій навіть за мінімального фактичного зв'язку особи з державою резидентства.

У вимірі верховенства права це свідчить про те, що проблема інвестиційного резидентства є питанням належної якості правового регулювання, а не лише питанням політичної доцільності. Відповідний правовий режим повинен одночасно забезпечувати правову визначеність, тобто чіткість і передбачуваність критеріїв та правових наслідків, процедурну справедливість і контрольованість адміністративного розсуду, тобто зрозумілі правила доказування, прозорі процедури та ефективний судовий контроль, а також матеріальну рівність і недопущення дискримінації, тобто недопущення структурних переваг, що виникають унаслідок нерівного доступу до статусів і процедур, пов'язаних із податково сприятливим режимом. За відсутності таких запобіжників інвестиційні програми зміщують підставу легітимації повного резидентського режиму від реального податкового зв'язку до економічної спроможності особи забезпечити набуття відповідного статусу.

3.4. Податкове резидентство в умовах форс-мажорних обставин: виклики правовій визначеності та справедливості

Податкове резидентство біженців і вимушено переміщених осіб становить складну й актуальну проблему, особливо в умовах зростання міжнародної мобільності та загальної нестабільності. Належне і справедливе визначення податкового статусу осіб, які шукають притулку, є важливим як для самих осіб, так і для приймаючої держави. Водночас традиційні підходи до встановлення податкового резидентства фізичних осіб здебільшого спираються на формальні критерії, зокрема кількість днів присутності, центр життєвих інтересів і звичне місце проживання, без достатнього врахування вимушеного характеру переміщення. У результаті особа може визнаватися резидентом держави перебування навіть за відсутності добровільного та змістовно обґрунтованого зв'язку з цією юрисдикцією, що актуалізує питання справедливості та правової визначеності [35, ст. 130-131].

За даними Євростату, станом на 31 січня 2026 року в державах ЄС під тимчасовим захистом перебували 4,38 млн осіб, які залишили Україну. За даними Агентства ООН у справах біженців (UNHCR), у лютому 2026 року за межами України перебували близько 5,9 млн українських біженців, з них близько 5,3 млн – у Європі. Це істотно підсилює значення дослідження податкового резидентства крізь призму верховенства права та його складових [163, 272]. У свою чергу на брифінгу в червні 2023 Європейський Парламент ЄС наголосив на складності випадку українських вимушено переміщених осіб: ні щодо особливого податкового режиму для українських біженців, ні щодо розмежування прав на їх оподаткування, незалежно від того, чи був ними дохід отриманий з-за кордону або всередині країни, ні щодо питання подвійного оподаткування українських біженців - однозначної відповіді не було знайдено. Натомість було наголошено, що результати будуть відрізнятися залежно від фактів та обставин кожної окремої справи, національних критеріїв та застосовного законодавства щодо визначення податкового резидентства, а також застосовного податкового режиму для різних видів діяльності [103, ст. 2; 35, ст. 135] .

Як приклади пропонуємо розглянути наступні країни. У 2022 році Ірландія продемонструвала ліберальний підхід, прийнявши громадян України, які рятувались від війни, у своїй країні. За загальним правилом, дохід від роботи нерезидентів в Ірландії підлягає оподаткуванню ірландським податком на доходи фізичних осіб та податком на соціальне страхування, а також утриманням через систему *PAYE (i.e. Pay as you earn)*. Однак українці, що перебували в Ірландії та працювали на українських роботодавців, звільнялися від сплати ірландських податків на дохід від виконання своїх трудових обов'язків і не підпадали під утримання податків [253; 35, ст. 135].

Литва також пропонувала особливі умови для українських фізичних осіб-підприємців, які прибули до країни після російського вторгнення. Відтак ті, хто працював за контрактами, укладеними до вторгнення ворога в Україну, звільнялися від сплати литовських податків. Однак фізичні особи-підприємці зі статусом біженця та новими контрактами в Литві все ж вважалися повноцінними платниками податків цієї країни [264; 35, ст. 135].

На противагу, в Угорщині, Чехії, Румунії, Словаччині, Австрії, Польщі, українські вимушено переміщені особи вважалися та вважаються податковими резидентами на загальних підставах, якщо вони перебували в країні довше 183 днів, що призводить до виникнення податкових зобов'язань у відповідних країнах перебування [82; 48; 35, ст. 135].

Саме тому форс-мажорні обставини у сфері мобільності фізичних осіб особливо виразно демонструють обмеженість традиційних критеріїв податкового резидентства. У таких ситуаціях формальні підстави резидентства, передусім часові пороги перебування, можуть спрацьовувати без достатнього змістового обґрунтування, тобто без стійкого і взаємного зв'язку особи з приймаючою спільнотою. У результаті статус податкового резидента інколи виникає як юридичний наслідок вимушеної присутності, а не як відображення фактичної участі в економічному та соціальному житті держави. Це ставить під сумнів обґрунтованість застосування повного обсягу резидентських

податкових обов'язків, зокрема оподаткування світового доходу та пов'язаних із цим звітних вимог.

З позиції верховенства права такі ситуації слід розглядати не лише як технічні колізії національних тестів, а як питання якості правового регулювання. Проблема виникає тоді, коли норма або адміністративна практика не забезпечує достатньої передбачуваності наслідків і допускає непропорційний тягар для особи. Методологічно це узгоджується з підходом, за яким верховенство права оцінюється через перевірні елементи, зокрема законність, правову визначеність, запобігання зловживанню владою, рівність і недискримінацію та доступ до правосуддя. Центральним показником у цьому контексті є якість закону, тобто його доступність і передбачуваність.

У свою чергу, раніше згадана концепція взаємної фіскальної приналежності пропонує оцінювати резидентство не як механічний статус, що автоматично спричиняє повний набір резидентських наслідків, а як правову форму включення особи до фіскальної спільноти, яка має передбачати реальну взаємність прав і обов'язків та фактичний зв'язок із публічними благами. Для вимушено переміщених осіб ключовим стає питання легітимності: чи є виправданою фіскальна претензія приймаючої держави, зокрема застосування оподаткування світового доходу та пов'язаних із цим обов'язків, якщо перебування особи зумовлене форс-мажором і не відображає добровільного та сталого перенесення життєвих і економічних інтересів.

Ця концепція, зокрема через застосування двоступеневого тесту, пояснює, чому у форс-мажорних ситуаціях, зокрема щодо біженців, ключовим є не формальне виконання критеріїв, а легітимність застосування резидентського режиму.

Взаємна фіскальна приналежність у форс-мажорних сценаріях.

У форс-мажорних ситуаціях двоступеневий підхід (підрозділ 3.1) набуває особливого значення, оскільки тут вимушена присутність специфічно деформує обидва ступені аналізу – і питання кваліфікації приналежності (Ступінь 1), і питання меж наслідків (Ступінь 2).

У форс-мажорних ситуаціях, зокрема під час війни, масового вимушеного переміщення або перебування особи під тимчасовим захистом, Ступінь 1 аналізу має вирішальне значення, оскільки вимушена присутність у державі перебування змінює характер податкового зв'язку особи з відповідною юрисдикцією. У таких випадках особа зазвичай перебуває на території держави на підставі тимчасового або спеціального правового режиму, тоді як її включення до соціального та інституційного середовища має обмежений і перехідний характер. З урахуванням об'єктивних обставин, зокрема труднощів адаптації, відсутності достатнього знання мови, правового порядку та інших чинників, стабільної осілості, такий стан може тривати значний період. За цих умов механічне застосування формальних критеріїв резидентства, в першу чергу критерію перебування понад 183 календарні дні протягом податкового року, може зумовлювати визнання особи податковим резидентом із поширенням на неї повного обсягу податково-правових наслідків.

Саме в таких умовах розкривається зміст Ступеня 1. Він вимагає перевірити, чи є обґрунтованим застосування повного резидентського режиму тоді, коли взаємність прав і обов'язків та достатньо стійкий зв'язок із приймаючою спільнотою ще не сформовані або мають мінімальний характер.

У межах Ступеня 1 форс-мажорна ситуація змінює звичну логіку оцінки. Сам факт фізичної присутності, навіть відносно тривалої, не повинен автоматично розглядатися як достатня підстава для повної фіскальної приналежності, якщо перебування є вимушеним і в інших юридично значущих аспектах має ознаки тимчасовості або зовнішнього характеру. Для вимушено переміщених осіб такими ознаками можуть бути тимчасовий правовий режим перебування, збереження ключових життєвих інтересів поза приймаючою юрисдикцією, орієнтація на повернення та відсутність інтенсивної інтеграції, яка зазвичай обґрунтовує застосування повного резидентського режиму, зокрема оподаткування світового доходу. Відповідно, на Ступені 1 податкова вимога приймаючої держави має обґрунтовуватися реальним

змістом зв'язку та взаємністю прав і обов'язків, а не виводитися лише з вимушеної присутності як вирішального факту.

Як ми аналізували в Розділі 2, показово, що у порівняльному вимірі окремі правопорядки вже визнають обмеженість механічного підрахунку днів у кризових обставинах і використовують коригувальні механізми, які відображають логіку Ступеня 1. У Великій Британії таким механізмом є правила про виняткові обставини (*exceptional circumstance*), у США - виняток, пов'язаний із тіснішим зв'язком з іншою державою (*closer-connection exception*). Хоча ці інструменти відрізняються за технікою та обсягом, їхній спільний зміст полягає в тому, що вимушене перебування не може без додаткового змістового обґрунтування враховуватися для визначення податкового резидентства, а відтак до повної фіскальної приналежності. Відтак на сьогодні в окремих юрисдикціях сформовано механізми, які частково враховують особливості перебування фізичних осіб за форс-мажорних обставин. Разом із тим більшість чинних моделей податкового резидентства не містять належного нормативного реагування на такі ситуації, що вже виявилось під час пандемії COVID-19, війни в Україні та інших масштабних кризових подій [227, ст. 135-136].

Отже, у форс-мажорних ситуаціях Ступінь 1 виконує функцію перевірки легітимності. Він дозволяє визначити випадки, коли формально встановлена резидентство не є належною підставою для застосування повного резидентського режиму. У випадку форс-мажорних обставин, потенційно ми можемо бачити розрив між формою та змістом зв'язку з юрисдикцією. Це, своєю чергою, створює основу для застосування Ступеня 2, на якому визначаються межі резидентських наслідків у ситуаціях неповної або перехідної приналежності.

У форс-мажорних ситуаціях Ступінь 2 виконує роль ключового запобіжника від автоматичного застосування повного резидентського режиму. Навіть якщо за формальними критеріями, насамперед через тривалість перебування, статус резидента може виникнути, це ще не означає, що держава має достатні підстави застосувати до особи повний обсяг резидентських наслідків у всіх його елементах. Обставини

непереборної сили зазвичай формують ситуацію перехідного або неповного зв'язку з юрисдикцією. Особа перебуває в державі вимушено, часто в межах тимчасового правового режиму, і не має стабільної інтегрованості, яка зазвичай обґрунтовує повну податкову відповідальність, зокрема оподаткування світового доходу.

Тому, за наявності ознак розриву між формою та змістом в розрізі аналізу Ступеня 1, Ступінь 2 вимагає визначити межі наслідків: які елементи резидентського режиму можуть застосовуватися за таких обставин, а які мають бути обмежені, відкладені або застосовані поетапно до моменту, коли сформується достатньо стійкий і взаємний податковий зв'язок.

На практиці Ступінь 2 у форс-мажорних ситуаціях означає відхід від логіки «резидент/нерезидент» і перехід до визначення обсягу наслідків залежно від якості та інтенсивності зв'язку з юрисдикцією. У перехідних умовах правове регулювання не повинно перетворювати вимушене перебування на підставу для застосування максимально обтяжливих наслідків. Натомість можливою є модель, за якої повний обсяг резидентських наслідків, зокрема щодо оподаткування світового доходу та посилених звітних обов'язків, пов'язується з подальшим формуванням стійкішої приналежності. Такими орієнтирами можуть бути тривале добровільне проживання, перенесення центру життєвих інтересів та фактична інтеграція у приймаючу спільноту.

Саме тому в таких ситуаціях більш обґрунтованою є модель перехідного або тимчасового резидентського режиму, в межах якого обсяг податкових наслідків визначається не автоматично, а з урахуванням подальшого розвитку фактичного зв'язку особи з державою перебування. Повний резидентський режим може вважатися належним лише тоді, коли вимушена присутність надалі доповнюється обставинами, що свідчать уже про інший за своєю якістю зв'язок, зокрема добровільним продовженням проживання, перенесенням центру життєвих інтересів, локалізацією основної діяльності та реальною інтеграцією у соціально-економічне середовище відповідної держави. Такий підхід дозволяє не лише уникнути непропорційного податкового тягара для осіб, чия присутність має вимушений характер, а й забезпечити

більш точне співвіднесення між реальним змістом податкової належності та обсягом податкової юрисдикції, яку держава вправі реалізовувати щодо такої особи.

Отже, застосування двоступеневого підходу до форс-мажорних ситуацій дає підстави для двох взаємопов'язаних висновків. На першому етапі встановлено, що у випадках вимушеного перебування особи на території іншої держави формально визначене податкове резидентство не завжди відповідає реальному змісту взаємної фіскальної належності. За таких обставин виникає розрив між формою і змістом, оскільки резидентський статус може поставати як наслідок дії формальних критеріїв, не відображаючи достатнього рівня фактичного зв'язку особи з юрисдикцією та належної взаємності податкових прав і обов'язків.

На другому етапі обґрунтовано висновок, що за таких умов найбільш відповідним є застосування перехідного резидентського режиму, який дає змогу визначати обсяг податково-правових наслідків з урахуванням характеру та інтенсивності фактичного зв'язку особи з державою перебування. Саме такий підхід дозволяє уникнути автоматичного поширення повного резидентського режиму у випадках неповної або перехідної фіскальної належності та забезпечити більш пропорційне і справедливе співвідношення між фактичними обставинами перебування особи і межами фіскальної претензії держави. Детальні підходи до застосування такого режиму викладено в підрозділі 3.2.

Стандарт оцінки визначення податкового резидентства фізичних осіб у форс-мажорних обставинах крізь призму верховенство права.

У контексті форс-мажорних переміщень, зокрема за режимів тимчасового захисту, верховенство права слід розуміти як критерій оцінки того, наскільки податкові правила і практика їх застосування є визначеними та пропорційними, а відтак справедливими.

Роль пропорційності як доктринального інструменту, який узгоджує правову визначеність із вимогою не допускати надмірних податкових обтяжень. Пропорційність передбачає, що податкові наслідки мають бути передбачуваними, а втручання у

майнову сферу платника не може набувати ретроактивного або непрогнозованого характеру. Рішення, які створюють для особи несподіваний і надмірний тягар, виходять за межі допустимої інтенсивності фіскального впливу.

У цьому контексті форс-мажорні обставини доцільно розглядати як ситуації підвищеного ризику для верховенства права у сфері резидентства. Вони загострюють розрив між формальними індикаторами присутності та реальним характером зв'язку особи з юрисдикцією. За таких умов правова система має забезпечити механізми, які, по-перше, дозволяють відмежувати формальне перебування від фактичного занурення у приймаючу спільноту, а по-друге, дають можливість коригувати обсяг наслідків резидентства відповідно до реального характеру відносин між особою і державою. Водночас такі механізми мають працювати на основі зрозумілих критеріїв і підлягати ефективному контролю, щоб адміністративні рішення залишалися передбачуваними та не створювали простору для довільності.

Проблеми правової визначеності у форс-мажорних сценаріях: механічність застосування критеріїв як джерело непередбачуваності.

У доктрині наголошується, що принцип правової визначеності у податковому праві має забезпечувати ясність норм, передбачуваність наслідків та довіру до регулювання. Водночас ці цілі підриваються частими змінами законодавства, нечіткістю термінології та непослідовністю правозастосовної практики. У прикладному контексті також відзначається, що фіскальні пріоритети інколи переважають над вимогами справедливого та послідовного застосування норм [77, ст. 43-45; 81, ст. 94-96; 35, ст. 134].

Форс-мажорні ситуації загострюють проблему правової визначеності, оскільки одночасно породжують матеріальну і процедурну невизначеність. По-перше, вимушена присутність у державі перебування може впливати на кваліфікацію податкового резидентства та пов'язані наслідки, а межі врахування такої присутності не є очевидними наперед. Саме тому в період COVID-19 були підготовлені спеціальні міжнародні роз'яснення щодо випадків вимушеного перебування осіб у юрисдикціях, у

яких вони за звичайних умов не перебували, оскільки така обставина могла впливати на їхній податковий статус і спричиняти відповідні податкові наслідки [240, ст. 2-3]. По-друге, навіть за наявності таких винятків результат часто залежить від оцінки фактичних обставин податковою адміністрацією та від того, які докази вона вважає достатніми, оскільки такі підходи потребують встановлення фактів і не виключають адміністративного розсуду [240, ст. 5, 10, 12]. По-третє, практична ефективність таких винятків може бути обмеженою через їх формалізований характер і суворі вимоги до доказування. Зокрема, у Великій Британії правило про виняткові обставини (*exceptional circumstances*) дає змогу не враховувати при обчисленні строку перебування не більше 60 днів у межах податкового року та застосовується лише за наявності обставин, які не залежали від волі особи, не могли бути розумно передбачені і за яких особа мала намір залишити країну одразу після їх припинення [187]. У США спеціальний механізм винятку щодо перебування у зв'язку з медичними обставинами під час COVID-19 (*COVID-19 Medical Condition Travel Exception*), передбачений процедурним роз'ясненням Rev. Proc. 2020-20, поширюється лише на осіб, які відповідають визначеним умовам (*Eligible Individuals*), дає змогу виключити з підрахунку днів надзвичайний період, пов'язаний із COVID-19, тривалістю до 60 днів, а також встановлює спеціальні правила доведення щодо наміру залишити США (*intended to leave*) та неможливості залишити США (*unable to leave*) у цей період [176, ст. 6]. За таких умов застосування винятку є можливим лише за належного підтвердження виконання встановлених критеріїв, а будь-які прогалини у фактичних даних чи документах підвищують ризик визнання податкового статусу у несприятливий для особи спосіб.

Також як вже згадано раніше, у випадку українських біженців у Європі ця невизначеність проявилася особливо гостро. З одного боку, в офіційних оглядах прямо вказується, що набуття статусу податкового резидента зазвичай тягне оподаткування світового доходу, а в багатьох державах одним із визначальних критеріїв резидентства є перебування особи на території держави понад 183 дні [103, ст. 2-4]. З іншого боку, у практиці зазначалося, що лише окремі європейські держави надали роз'яснення щодо

застосування правила 183 днів до українських біженців. У багатьох інших юрисдикціях відсутність такого адміністративного орієнтиру залишала невизначеним підхід податкових органів і створювала труднощі у правозастосуванні як для біженців, так і для роботодавців [209; 103, ст. 2-4].

Відтак, вимога правової визначеності щодо податкового резидентства осіб, які зазнали впливу форс-мажорних обставин має розумітися не лише як формальна наявність винятку або можливості врахування виняткових обставин, а як здатність відповідного правового механізму реально діяти в умовах кризи. У цьому значенні правова визначеність передбачає, по-перше, можливість для особи з достатнім ступенем передбачуваності оцінити ймовірні правові наслідки своєї ситуації, а по-друге, реальну спроможність виконати встановлені вимоги щодо підтвердження відповідних обставин. З огляду на це правила мають бути сформульовані таким чином, щоб стандарт доказування і розподіл тягаря доведення відповідали фактичним умовам вимушеного переміщення, зокрема обмеженому доступу до документів, розриву соціальних зв'язків та відсутності повного контролю особи над своїм перебуванням у конкретні дні. За відсутності такого узгодження правовий механізм втрачає захисну функцію, а стан невизначеності фактично відтворюється через надмірні процесуальні вимоги, за яких ризик помилки та пов'язаних із нею негативних наслідків системно покладається на особу.

Питання справедливості: однакові критерії як джерело системної нерівності для вимушено переміщених осіб.

На рівні доктринального аналізу послідовно наголошується, що застосування однакових критеріїв резидентства до всіх категорій осіб може виглядати формально нейтральним, однак на практиці призводить до непропорційних наслідків, зокрема для вимушено переміщених осіб. Це зумовлено тим, що вони перебувають у якісно інших умовах і стикаються з об'єктивними обмеженнями, які не враховує стандартна модель резидентства. За таких умов коригування податкового режиму шляхом перегляду кількісних критеріїв, тимчасового виключення окремих періодів із розрахунку або

запровадження спеціальних податкових пільг є більш узгодженим із вимогою справедливості, ніж механічне застосування загального правила [35, ст. 134-137].

У теоретичному аспекті принцип справедливості в оподаткуванні доцільно розкривати через категорії горизонтальної та вертикальної справедливості, які ми розкриваємо в нашій статті «Податкове резидентство вимушено переміщених осіб: узгодження з фундаментальними принципами справедливості та правової визначеності» крізь погляди американського вченого Р. Вуда. Горизонтальна справедливість трактується як вимога, щоб платники податків у порівнюваних економічних умовах несли однаковий податковий тягар, що забезпечує послідовність і рівність у застосуванні податкових правил [281, ст. 422-424; 35, ст. 133]. Водночас доктрина розрізняє системну горизонтальну справедливість, яка фокусується на однаковому застосуванні правил до осіб певної категорії незалежно від їх індивідуальних обставин, та змістовну (субстантивну) горизонтальну справедливість, яка вимагає врахування соціально-економічних реалій платників [281, ст. 424, 427-428; 35, ст. 133]. У контексті форс-мажорного переміщення релевантним є не формальне, а змістовне розуміння горизонтальної справедливості. Як впливає з прагматичного підходу П. Кроуфорда, податково-правова оцінка справедливості не повинна зводитися до механічного зіставлення осіб за абстрактною ознакою формальної подібності, оскільки самі передумови такого порівняння мають бути предметом аналізу. Тому застосування стандартних тестів резидентства до біженців і вимушено переміщених осіб може лише формально відтворювати рівність, але фактично ігнорувати вимушеність перебування, нестабільність доходів, залежність від підтримки приймаючої держави чи гуманітарної допомоги та інші обставини, що здатні зумовити непропорційні податкові наслідки. [132, ст. 157-159; 176-177; 35, ст. 134].

Вертикальна справедливість доповнює горизонтальну, зміщуючи акцент на платоспроможність і вимогу узгоджувати податковий тягар із реальними можливостями особи. Вона описується як принцип, що підтримує прогресивність та ідею співмірності податкових зобов'язань фінансовій спроможності платника [281, ст. 422-424], а в

ситуації біженців це формує підґрунття для сприйняття як особливої вразливості до тягара повних резидентських податкових зобов'язань [35, ст. 133]. У прикладному аспекті це означає, що в умовах форс-мажору справедливість не зводиться до формальної однаковості критерію, а вимагає оцінки того, чи не створює стандартне правило резидентства надмірний тягар для осіб, які не обирали юрисдикцію перебування та перебувають у кризових обставинах. Саме в цьому сенсі теоретична модель горизонтальної і вертикальної справедливості забезпечує методологічну основу для критики підходів, за яких вимушено переміщені особи визнаються резидентами на загальних підставах лише через тривалість перебування [35, ст. 134].

Відтак справедливість слід оцінювати у зв'язку з повсякденним функціонуванням права та практикою його застосування [56, ст. 115-116]. Правова визначеність має працювати разом зі справедливістю, формуючи регуляторну систему, яка є стабільною й передбачуваною, але водночас здатною враховувати релевантні обставини [56, ст. 144-148]. У кризових ситуаціях визначеність, застосована без урахування справедливості, не гарантує належного результату, оскільки право фактично реалізується саме через адміністративну та судову практику [56, ст. 123-124; 35, ст. 134].

Форс-мажорне вимушене переміщення демонструє, що рівність як однакове застосування правила не тотожне рівності як справедливому результату. Якщо особа не обирала юрисдикцію перебування, не переносила центр життєвих інтересів добровільно та не отримала повного доступу до суспільних благ приймаючої держави, покладення на неї повного резидентського режиму лише на підставі тривалості перебування призводить до нормативно неузгодженого результату. У термінах концепції взаємної фіскальної приналежності це означає розрив між формально встановленим статусом резидента та фактичним змістом податково значущого зв'язку.

Наведений аналіз трьох моделей мобільності, зокрема цифрових кочівників, інвестиційних програм і форс-мажорних обставин підтверджує спільну структурну проблему: механічне застосування критеріїв резидентства може породжувати наслідки, несумісні з вимогами справедливості та складниками верховенства права. У форс-

мажорних ситуаціях ця проблема набуває найгострішої форми, оскільки особа позбавлена можливості уникнути спрацювання формальних критеріїв. Саме тому доцільно сформулювати окрему правову концепцію, що відповідає на цю специфіку.

Проблема має не лише прикладний, а й концептуально-правовий характер. Коли резидентство фактично визначається через механічні пороги, може виникати невідповідність між реальним зв'язком особи з юрисдикцією та юридичним результатом у вигляді повного резидентського режиму, включно з оподаткуванням світового доходу. При цьому зв'язок з державою може бути вимушеним, тимчасовим, частковим або сформованим переважно за рахунок досягнення формальних вимог, тоді як наслідки залишаються максимальними. У контексті верховенства права це означає, по-перше, зниження передбачуваності, а по-друге, ризик непропорційного втручання у майнову сферу особи через автоматичне застосування повної податкової юрисдикції.

Саме тому аналіз резидентства потребує підходу, який відновлює зв'язок між якістю та інтенсивністю приналежності і обсягом фіскальних наслідків незалежно від того, чи йдеться про форс-мажорні переміщення, цифрову мобільність або режими, пов'язані з інвестиційними статусами

Концепція вимушеного (недобровільного) податкового резидентства.

Відповіддю на цю проблематику пропонується концепція вимушеного (недобровільного) податкового резидентства як модель, що відмежовує формально встановлений статус від податкової приналежності, яка ґрунтується на реальному та стійкому зв'язку з юрисдикцією. Її вихідна ідея полягає в тому, що саме по собі формально-технічне виконання критеріїв резидентства може не відображати належного рівня інтегрованості, а тому не завжди легітимує застосування повного резидентського режиму, зокрема оподаткування світового доходу та пов'язаних із цим обов'язків. Модель орієнтується на справедливість, передбачуваність і пропорційність, а також на узгодження податкових наслідків із фундаментальними правами людини. Її ключова цінність полягає в тому, що вона не зводиться до ситуативних індивідуальних винятків. Натомість концепція пропонує системний коригувальний підхід, який юридично

відновлює відповідність між характером зв'язку та обсягом наслідків резидентства, коли статус виникає переважно через формальні індикатори, а не через змістовну податкову приналежність [35, ст. 136-137].

Щоб концепція мала практичне значення, її слід офіційно визнати та закріпити на рівні закону. Саме така інституціоналізація перетворює людиноцентричний підхід на режим прямих правових наслідків і зменшує ризик довільного або нерівномірного застосування. У логіці дисертації це означає перехід від ситуативних адміністративних рішень до нормативно визначеної конструкції, що відповідає базовій вимозі правової визначеності [35, ст. 136-137].

Ключовим елементом моделі є перехідний період тривалістю до 365 днів. Упродовж цього часу особа не визнається податковим резидентом приймаючої держави незалежно від тривалості фізичної присутності чи інших формальних критеріїв. Натомість застосовується обмежений податковий обов'язок, побудований за принципом оподаткування доходів із джерелом у цій державі. Такий підхід є концептуально обґрунтованим. Він усуває автоматичний перехід від підрахунку днів до повного обсягу резидентських наслідків і водночас зберігає право держави оподатковувати доходи, що фактично виникають у межах її економічної юрисдикції [35, ст. 136-137].

Щоб забезпечити баланс інтересів, модель передбачає дострокове припинення перехідного статусу у разі встановлення факту соціальної інтеграції в державі перебування. Соціальна інтеграція виступає критерієм переходу від тимчасового зв'язку до зв'язку, який може набувати сталого характеру і, відповідно, обґрунтовувати повне податкове резидентство. Така конструкція має принципове значення: вона показує, що модель не усуває інститут резидентства, а впорядковує момент, з якого застосування повного резидентського режиму стає обґрунтованим за змістом зв'язку [35, ст. 136-137].

Розширення концепції в частині гарантій від довільного застосування слід будувати навколо підвищеного стандарту обґрунтування факту соціальної інтеграції.

Джерела підкреслюють, що сама реєстрація, наявність адреси чи побутове облаштування не є достатніми підставами для висновку про намір закріпитися в державі на постійній основі. Звідси випливає практичне удосконалення: закон має вимагати комплексної оцінки фактичних обставин і прямо виключати можливість підміни змістовної інтеграції суто формальними ознаками. Інакше перехідний механізм втратить сенс, оскільки дострокове припинення статусу визначатиметься міркуваннями адміністративної зручності, а не реальним характером зв'язку [35, ст. 136-137].

Особливістю цієї моделі є можливість дострокового припинення перехідного статусу у разі встановлення факту соціальної інтеграції особи в країні перебування. Адаптація виступає умовним приводом, який сигналізує про перехід від тимчасового до потенційно постійного зв'язку з державою. Такими індикаторами можуть слугувати:

- отримання дозволу на довгострокове проживання;
- працевлаштування або започаткування підприємницької діяльності;
- перевезення членів родини або реєстрація дітей у навчальних закладах;
- подання податкової декларації за місцем перебування.

Запровадження критерію адаптації дозволяє досягти гнучкості у правозастосуванні без шкоди для правової визначеності. Водночас ця ознака має застосовуватись з урахуванням комплексного аналізу фактичних обставин, оскільки сам факт реєстрації або побутової інтеграції ще не є достатнім доказом наміру закріпитися в юрисдикції на постійній основі [35, ст. 136-137].

Важливою є і взаємодія концепції з інститутом центру життєвих інтересів - категорії, яка часто першочергово використовується для визначення податкового резидентства. У межах запропонованої моделі центр життєвих інтересів має враховуватись лише після завершення пільгового періоду, або у разі документально підтвердженої інтеграції особи, яка свідчить про добровільний намір залишитись у країні. Це дозволяє уникнути ситуацій, коли стандартні тести щодо місця проживання, економічних зв'язків або наявності житла можуть неправомірно трансформуватись у критерії формального резидентства [35, ст. 136-137].

З огляду на правові системи, які оперують поняттям податкового доміцилю, концепція вимушеного резидентства не вступає в колізію з цією категорією. Доміциль, як більш фундаментальний зв'язок, що вимагає доказу тривалого наміру залишатися в юрисдикції або повернутись до неї в майбутньому, не може виникнути автоматично під час періоду вимушеного перебування. Таким чином, навіть у юрисдикціях, де податкові наслідки пов'язані з доміцилем, його набуття не буде вважатися реалізованим за відсутності явного і добровільного наміру [35, ст. 136-137].

Окремим техніко-юридичним, але концептуально важливим елементом є усунення проблеми поділу перехідного періоду між податковими роками. Період у 365 днів майже неминуче перетинає два податкові роки, що може призводити до різних кваліфікацій статусу в межах одного й того самого фактичного перебування та, відповідно, підривати правову визначеність. Тому доцільно забезпечити юридичну цілісність такого перехідного періоду: прямо передбачити, що він не враховується при підрахунку днів як у поточному, так і в наступному податковому році, а також надати право на консолідований документ, який підтверджує пільговий статус за весь період. Це дозволяє стабілізувати правовий режим і уникнути штучних наслідків, зумовлених лише календарними межами [35, ст. 136-137].

Практична імплементація концепції вимушеного податкового резидентства.

Практична імплементація концепції вимушеного податкового резидентства потребує її закріплення не лише як доктринальної конструкції, а як юридично визначеного механізму, здатного впливати на податкові наслідки вимушеного перебування особи в іншій юрисдикції. Такий механізм має бути спрямований не на створення загального звільнення від оподаткування, а на коригування випадків, у яких формальне виконання критеріїв резидентства не супроводжується формуванням реальної, добровільної та сталої фіскальної приналежності до держави перебування. Відповідно, його імплементація є доцільною на трьох взаємопов'язаних рівнях: національному законодавчому, двосторонньому договірному та багатосторонньому координаційному.

На першому рівні (національному законодавчому) пропонується внести зміни до Податкового кодексу України. Зміни охоплюють: (1) введення нового поняття «вимушене податкове перебування» із визначенням умов його визнання та припинення (підпункт 14.1.213-1 статті 14 ПКУ); (2) доповнення підпункту 14.1.213 положеннями про виключення днів вимушеного перебування з підрахунку при визначенні резидентського статусу; (3) встановлення процедурних правил застосування режиму вимушеного перебування, включаючи порядок повідомлення, стандарти доведення та строки прийняття рішень контролюючим органом (новий пункт 170.13 статті 170 ПКУ). Конкретний нормативний текст усіх трьох змін до ПКУ оформлено у вигляді проекту Закону України та наведено у Додатку Б до цієї дисертації.

На другому рівні (двосторонньому договірному) пропонується включати до нових податкових конвенцій або до протоколів про внесення змін до чинних конвенцій спеціальне положення про форс-мажорне перебування фізичних осіб. Таке договірне положення встановлює презумпцію збереження резидентства в державі, де особа мала резидентство до настання надзвичайних обставин, і обмежує поширення резидентської юрисдикції держави вимушеного перебування на світовий дохід особи. Модельна стаття, призначена для включення до двосторонніх конвенцій, наведена у Додатку В до цієї дисертації.

На третьому рівні (багатосторонньому координаційному) пропонується ініціювати у взаємодії з ОЕСР та іншими державами-учасниками розроблення нової опційної статті до MLI. Така стаття функціонувала б за принципом *opt-in* та набирала чинності щодо конкретної охопленої угоди лише за умови повідомлення обох договірних юрисдикцій. Автентичний текст модельної статті англійською мовою та її переклад українською наведено у Додатку Г до цієї дисертації.

Отже, практична цінність концепції вимушеного податкового резидентства полягає в тому, що вона може бути імплементована через конкретні правові інструменти: зміни до ПКУ, спеціальні положення у двосторонніх податкових конвенціях або протоколах до них, а також опційне положення в межах MLI. У

сукупності ці механізми дозволили б забезпечити узгодженість між формальними критеріями резидентства та реальним характером фіскального зв'язку особи з державою, не заперечуючи при цьому права держав оподатковувати доходи, які фактично виникають у межах їхньої економічної юрисдикції. Саме такий підхід найкраще відповідає вимогам правової визначеності, справедливості та пропорційності у випадках вимушеної мобільності.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено комплексне теоретико-правове дослідження тенденції розвитку концепції податкового резидентства фізичних осіб у контексті верховенства права. Основні наукові і практичні здобутки відображено у таких положеннях, висновках і пропозиціях:

1. У сучасній правовій доктрині верховенство права розуміється принаймні у двох вимірах, що співіснують та взаємно доповнюють один одного: формальному – як система вимог до якості, ієрархії, законності та передбачуваності юридичних норм; змістовному – як система стандартів рівності, людської гідності, захисту прав людини, які не можуть бути усунені навіть законодавчо оформленою нормою. У більшості правових систем, до яких тяжіє й Україна, вказані стандарти перебувають у сфері постійної уваги доктринальної думки, а нормозастосовна практика тяжіє до ототожнення верховенства права із верховенством закону. Цей висновок є вихідним для оцінки регулювання податкового резидентства: законодавчо встановлений статус резидента не є автоматично легітимним, якщо він не відповідає змістовним вимогам верховенства права.

2. Складові верховенства права, такі як правова визначеність, передбачуваність, пропорційність, рівність і недискримінація, належна процедура та ефективний судовий захист, мають самостійне та конкретне значення для сфери податкових відносин. Зокрема, вимога правової визначеності у податковій царині охоплює не лише формальну чіткість норм, а й послідовність адміністративної практики, передбачуваність фіскальних наслідків та захист законних очікувань платника. Вимога пропорційності обмежує право держави застосовувати повний резидентський режим у ситуаціях, де реальний зв'язок особи з юрисдикцією є неповним або тимчасовим. Вимога рівності унеможлиблює побудову статусів і процедур, які de

facto створюють нерівність між платниками, не обґрунтовану об'єктивними відмінностями в їхньому фактичному зв'язку з державою.

3. Доведено, що антропосоціокультурна концепція права людини на податки є відображенням змістовного виміру верховенства права у сфері оподаткування: орієнтованість на людину, її права, інтереси, вимоги пропорційності, правової визначеності та рівності набувають конкретного значення саме через логіку взаємності. У цьому контексті пропорційність вимагає, щоб обсяг фіскального обов'язку відповідав реальній участі особи у спільноті, правова визначеність – щоб критерії приналежності до фіскальної спільноти відображали реальний, а не фіктивний зв'язок, рівність – рівний масштаб права кожної людини на участь у публічних благах. У розвиток концепції права людини на податки сформульовано критерій приналежності особи до фіскальної спільноти, а саме це право виникає і є легітимним лише там, де між особою і спільнотою існує реальний, достатній і змістовно обґрунтований зв'язок, що породжує як обов'язок фінансової участі у створенні публічних благ, так і право вимоги їх отримання; там, де такий зв'язок є суто формальним або випадковим, покладення повного фіскального обов'язку суперечить природі цього права і вимогам пропорційності.

4. Податкове резидентство фізичних осіб є частиною його правового статусу, через який держава визначає межі своєї національної податкової юрисдикції та обґрунтовує застосування до особи найінтенсивнішого фіскального режиму – оподаткування світового доходу в повному обсязі разом із відповідними звітними та комплаєнс-обов'язками. Цей статус не є нейтральним технічним критерієм розмежування юрисдикцій: він є правовою підставою для повної фіскальної претензії держави, а тому питання про те, чи набуває особа статусу резидента, нерозривно пов'язане з питанням про те, чи є ця претензія легітимною з огляду на реальний зміст зв'язку між особою та відповідним податковим правопорядком. Саме тому постає необхідність оцінювати резидентство не лише через призму відповідності формальним критеріям, а й через призму достатності та змістовної обґрунтованості податкового зв'язку.

5. Правовий аналіз підходів до визначення податкового резидентства у праві України, Франції, Італії, Німеччини, Великої Британії та США виявив спільну структурну проблему у більшості досліджених правопорядків: переважання формальних кількісних критеріїв – насамперед критерію кількості днів перебування – над якісною оцінкою реального змісту податкового зв'язку. Водночас встановлено, що право Великої Британії (*Statutory Residence Test*) та США (*substantial presence test* у поєднанні з системою *tie-breaker i treaty benefits*) демонструють більш послідовне прагнення до урахування фактичного зв'язку особи з юрисдикцією, зокрема через механізми, що дозволяють спростувати формально встановлений статус шляхом доказування ближчого зв'язку з іншою державою. Такий досвід свідчить, що вдосконалення правового регулювання в Україні потребує не лише юридико-технічного уточнення критеріїв резидентства, а й перегляду загального підходу: від автоматичного застосування повного резидентського режиму за формального виконання встановлених критеріїв – до співмірності фіскальних наслідків реальному ступеню зв'язку платника з відповідною юрисдикцією.

6. Процедурний вимір визначення податкового резидентства (доказування, адміністративних процедур встановлення і підтвердження статусу та засобів судового захисту) є відносно самостійним і не зводиться тільки до матеріальних критеріїв: спори щодо резидентського статусу, як правило, виникають у ситуаціях фактичної складності та правової невизначеності, де вирішальне значення мають прозорість правил доказування, доступність попереднього підтвердження статусу, єдність адміністративної практики та ефективність судового контролю. Встановлено, що в Україні адміністративна практика ДПС у питаннях резидентства характеризується недостатньою передбачуваністю для платника податку, недостатнім стандартом мотивування рішень та відсутністю уніфікованого підходу до оцінки фактичних обставин. Для вдосконалення зазначеної практики розроблено Чек-лист оцінки податкового резидентства фізичних осіб (Додаток А) – практичний інструмент для посадових осіб фіскальної служби, що забезпечує структурований, двоступеневий і

змістовно обґрунтований підхід до встановлення резидентського статусу як у стандартних, так і в нетипових ситуаціях.

7. Підходи до визначення податкового резидентства фізичних осіб – як у праві України, так і в більшості досліджених іноземних податкових правопорядків – містять спільний системний недолік: вони не забезпечують відповідності між формально встановленим резидентським статусом і змістовними вимогами верховенства права, насамперед рівності, пропорційності та правової визначеності. Для усунення цього недоліку сформовано та обґрунтовано концепцію *взаємної фіскальної приналежності* як теоретико-правовий стандарт, що дозволяє перевірити, чи відповідає конкретний резидентський статус вимогам верховенства права за його змістом. Застосування концепції має відбуватися на двох послідовних рівнях: перший – оцінка наявності між особою – платником податків та державою достатнього, реального та багатогранного зв'язку; другий – оцінка пропорційності обсягу фіскальних наслідків встановленому ступеню цього зв'язку. Концепція взаємної фіскальної приналежності є не заміною чинних критеріїв резидентства, а аналітичним інструментом, застосування якого дозволяє досягти узгодженості правового регулювання та правозастосування у сфері резидентства з вимогами верховенства права; її практичним виразом є розроблений Чек-лист оцінки податкового резидентства фізичних осіб (Додаток А) – структурований інструмент для посадових осіб ДПС, що забезпечує двоступеневий і змістовно обґрунтований підхід до встановлення резидентського статусу.

8. Цифрова мобільність і дистанційна зайнятість як сучасні моделі транскордонної присутності фізичних осіб системно не узгоджуються з ключовими складовими верховенства права у сфері оподаткування – правовою визначеністю, пропорційністю та рівністю. Застосування до цифрових кочівників і дистанційних працівників традиційних критеріїв визначення резидентства, сформованих в умовах стабільної територіальної присутності, породжує непередбачувані та непропорційні фіскальні наслідки, яких особа не може ані розумно очікувати, ані ефективно запобігти. Доведено, що такі ситуації додатково порушують вимоги змістовного зв'язку між

особою і державою, а відтак формальне застосування резидентського режиму до осіб, чия присутність у юрисдикції є тимчасовою і не супроводжується реальною інтеграцією у відповідну фіскальну спільноту, є порушенням права людини на податки: держава претендує на оподаткування без наявності взаємного та достатнього зв'язку, який цю претензію легітимізує.

9. У світових податкових практиках режими інвестиційного резидентства і суміжних статусів не узгоджуються зі складовими верховенства права, передусім із принципами рівності та недискримінації: вони створюють економічно зумовлений порядок набуття резидентського статусу і пов'язаних із ним фіскальних переваг, недоступний для осіб без відповідних фінансових ресурсів, причому ця нерівність виникає не на рівні текстуального змісту норм, а в самій архітектурі статусів і процедур. Інвестиційний або суміжний статус сам по собі не формує змістовного зв'язку особи з державою, необхідного для легітимації повного податкового резидентського режиму, а відтак його автоматичне застосування є порушенням права людини на податки: замість відображення реальної взаємності між особою та фіскальною спільнотою, він перетворює резидентство на інструмент доступу до правових переваг, відв'язаний від фактичного ступеня участі особи у суспільному та економічному житті певної держави.

10. Форс-мажорні обставини, насамперед масове вимушене переміщення осіб унаслідок збройного конфлікту, породжують структурну правову проблему у визначенні податкового резидентства. Мільйони фізичних осіб опиняються у ситуації тривалої фізичної присутності в іншій державі без наміру сформувати з нею стійкий правовий або економічний зв'язок, тоді як формальні критерії резидентства, насамперед кількість днів перебування, автоматично відносять їх до числа резидентів держави перебування. Формальне застосування критеріїв резидентства до вимушено переміщених осіб не може вважатися справедливим та не узгоджується з вимогами пропорційності та правової визначеності як складовими верховенства права і одночасно порушує право людини на податки, оскільки держава перебування претендує на необмежене оподаткування осіб, чий зв'язок з нею є вимушеним і тимчасовим, а не

добровільним і взаємним. Виявлено, що проблема є загальною за своєю природою і охоплює будь-яку фізичну особу незалежно від громадянства – як ту, яка вимушено перебуває на чужій території, так і ту, яка вимушено залишила власну країну. А вирішення цієї проблеми потребує механізмів як на рівні національного законодавства, так і на рівні міжнародно-договірного регулювання.

11. З метою нормативного закріплення концепції вимушеного податкового резидентства розроблено проект Закону України (Додаток Б), яким пропонується:

(1) доповнити пункт 14.1 статті 14 Податкового кодексу України новим підпунктом 14.1.213-1, в якому сформулювати перелік надзвичайних обставин (деталізовано в Додатку Б), позитивні умови визнання перебування вимушеним, негативні критерії припинення цього статусу та граничні строки його застосування (183 / 365 днів залежно від характеру кризи);

(2) доповнити новим абзацом підпункт «в» підпункту 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу нормою про не включення днів вимушеного перебування до підрахунку строку присутності та про їх неспроможність як самостійної підстави для встановлення або спростування центру життєвих інтересів, з одночасним збереженням права держави оподатковувати доходи з джерелом їх походження на її території;

(3) доповнити статтю 170 цього кодексу новим пунктом 170.13, який регулює порядок подання повідомлення, його зміст, строк та наслідки бездіяльності контролюючого органу, а також розподіл тягара доведення між фізичною особою та контролюючим органом.

12. На рівні двосторонніх конвенцій необхідно закріпити договірне положення, за яким вимушена присутність не є самостійною підставою для набуття резидентства, а попередній резидентський статус зберігається, якщо не доведено протилежного (Додаток В). На багатосторонньому рівні рекомендується ініціювати розроблення нової опційної статті MLI за механізмом *opt-in*, сумісної з чинною архітектурою Конвенції, зокрема з механізмом взаємного узгодження за статтею 16 MLI (Додаток Г).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аллахвердова Л. В. Обмеження дискреційних повноважень як вимога верховенства права // Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2015. Т. 168. С. 35–36. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/884f4bab-0d39-4674-91a0-29857010791f/content> (дата звернення: 20.05.2026).
2. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України: Контрольовані іноземні компанії в податковому законодавстві. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0201729-21> (дата звернення: 20.05.2026).
3. Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві України // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Юридичні науки. 2016. № 845. С. 12–19. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2017/aug/5787/vnulpurn20168454.pdf> (дата звернення: 20.05.2026).
4. Барікова А. А. Перспективи правової політики щодо збалансування дискреційних положень Податкового кодексу України // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2021. № 2(93). С. 133–145. DOI: <https://doi.org/10.32631/v.2021.2.11>.
5. Буроменський М. В., Заєць А. П. Принцип верховенства права в міжнародному праві // Міжнародне право у світі динамічних змін: контури майбутнього міжнародного правопорядку: колективна монографія / наук. ред. В. Репецький, І. Земан, В. Гутник. Львів: ЛНУ імені Івана Франка; Дрогобич: Коло, 2021. С. 11–32. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/6badd1b8-8b3c-45d0-99d5-aa64e9322b11/content> (дата звернення: 20.05.2026).
6. Венгер В. М. Обмеження дискреційних повноважень як складова принципу верховенства права // Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2013. Т. 144–145. С. 49–51.
7. Верховний Суд. Застосування ефективного способу захисту порушеного права. Київ: Верховний Суд, 2022. URL:

https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_09_19_Grushytskyi.pdf (дата звернення: 20.05.2026).

8. Верховний Суд. Звіт Верховного Суду за 2022 рік. Київ: Верховний Суд, 2022. URL:

https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/zvi/Zvit_VS_2022_.pdf (дата звернення: 20.05.2026).

9. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду: за матеріалами судових рішень, внесених до ЄДРСР за період з 01 по 30 вересня 2020 року (рішення від 10 листопада 2020 року) / Верховний Суд. 2020. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_KAS_10_11_2020.pdf (дата звернення: 20.05.2026).

10. Верховний Суд. Постанова Великої Палати від 22.09.2020 у справі № 910/3009/18. URL: <https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=91901363> (дата звернення: 20.05.2026).

11. Верховний Суд. Постанова Великої Палати від 16.07.2025 у справі № 500/2276/24. URL: <https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=128993275> (дата звернення: 20.05.2026).

12. Верховний Суд. Постанова Великої Палати від 31.08.2023 у справі № 990/114/23. URL: <https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=113396904> (дата звернення: 20.05.2026).

13. Верховний Суд. Постанова Великої Палати від 19.01.2023 у справі № 140/1770/19. URL: <https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=108960090> (дата звернення: 20.05.2026).

14. Верховний Суд. Постанова від 01.04.2021 у справі № 810/1420/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95982603> (дата звернення: 20.05.2026).

15. Верховний Суд. Постанова від 10.03.2023 у справі № 826/13458/17. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/2023_03_16_postanova_826_13458_17 (дата звернення: 20.05.2026).

16. Верховний Суд. Постанова від 10.02.2021 у справі № 380/671/20. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/94904871> (дата звернення: 20.05.2026).
17. Верховний Суд. Постанова від 11.11.2020 у справі № 160/1553/19. URL: <https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=92930714> (дата звернення: 20.05.2026).
18. Верховний Суд. Постанова від 13.02.2018 у справі № 813/4374/16. URL: <https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=72289461> (дата звернення: 20.05.2026).
19. Верховний Суд. Постанова від 20.02.2018 у справі № 813/2617/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72367032> (дата звернення: 20.05.2026).
20. Верховний Суд. Постанова від 22.09.2020 у справі № 520/8836/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92457879> (дата звернення: 20.05.2026).
21. Верховний Суд. Постанова від 22.05.2025 у справі № 420/29295/23. URL: https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_22_05_2025_roku_u_spravi_420_29295_23/ (дата звернення: 20.05.2026).
22. Верховний Суд. Постанова від 03.11.2021 у справі № 360/2460/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100789179> (дата звернення: 20.05.2026).
23. Верховний Суд. Постанова від 05.01.2021 у справі № 640/11321/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94022453> (дата звернення: 20.05.2026).
24. Верховний Суд. Постанова від 06.04.2021 у справі № 805/696/18-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96080845> (дата звернення: 20.05.2026).
25. Верховний Суд. Постанова КАС від 17.02.2020 у справі № 820/3556/17. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_820_3556_17 (дата звернення: 20.05.2026).
26. Верховний Суд. Постанова КАС від 07.02.2024 у справі № 380/7070/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116897318> (дата звернення: 20.05.2026).
27. Верховний Суд. Постанова Об'єднаної палати КАС від 10.12.2021 у справі № 0940/2301/18. URL:

https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_obedn_palati/op_0940_2301_18
(дата звернення: 20.05.2026).

28. Верховний Суд. Постанова Судової палати з розгляду справ щодо податків КАС від 19.04.2022 у справі № 816/687/16. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palat_19_04_01_2022_816_687_16 (дата звернення: 20.05.2026).

29. Верховний Суд. Постанова від 13.07.2022 у справі № 380/2900/20. URL: <https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=105247664> (дата звернення: 20.05.2026).
Верховний Суд. Постанова від 26.07.2022 у справі № 380/3210/20. URL: <https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=105444332> (дата звернення: 20.05.2026).

30. Верховний Суд. Постанова КАС від 13.03.2024 у справі № 120/6331/23. URL: https://protocol.ua/ua/1_vid_13_03_2024_roku_u_spravi_120_6331_23/ (дата звернення: 20.05.2026).

Верховний Суд. Постанова від 02.05.2024 у справі № 420/11020/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118826812> (дата звернення: 20.05.2026).

31. Верховний Суд. Платник податків звільнений від відповідальності, якщо діяв відповідно до наданих податковою консультацією роз'яснень. 09.08.2018. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/535161/> (дата звернення: 20.05.2026).

32. Верховний Суд. Співвідношення необхідності забезпечення єдності судової практики та відступу від правової позиції. Вересень 2020. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/986409> (дата звернення: 20.05.2026).

33. Вітюк М. С. На перетині інвестиційних віз та податкового резидентства: глобальні виклики // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2024. Вип. 84, ч. 3. С. 36–42. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.84.3.5>.

34. Вітюк М. С. Податкове резидентство в епоху е-резидентства і цифрових кочівників: міжнародний досвід та український контекст // Наукові записки НаУКМА.

Юридичні науки. 2024. № 13. С. 3–14. DOI: <https://doi.org/10.18523/2617-2607.2024.13.3-14>.

35. Вітюк М. С. Податкове резидентство вимушено переміщених осіб: узгодження з фундаментальними принципами справедливості та правової визначеності // Аналітично-порівняльне правознавство. 2025. № 4, ч. 2. С. 130–138. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.2.20>.

36. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.

37. Гаврилюк Р. О. Причинність у податковому праві: антропологічно-соціологічний підхід // Право України. 2012. № 9. С. 347–348.

38. Гімон М. Правові позиції Верховного Суду у спорах про оподаткування в умовах воєнного стану. Київ: Верховний Суд, 2022. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_present/2022_10_18_Gimon_05_07_2022.pdf (дата звернення: 20.05.2026).

39. Головатий С. П. Верховенство права (правовладдя): як його тлумачить Венеційська Комісія // Право України. 2011. № 10. С. 156–176.

40. Головатий С. П. «Верховенство права» не працює. Коментар до тексту документа Венеційської Комісії «Доповідь про правовладдя» (CDL-AD(2011)003rev) // Право України. 2019. № 11. С. 48–80.

41. Державна податкова служба України. Who Can Use One-Time (Special) Voluntary Declaration and Who Cannot Be a Declarant? 27.12.2021. URL: <https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/545532.html> (date of access: 20.05.2026).

42. Державна податкова служба України. Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування: лист від 27.12.2012 № 12744/0/71-12/12-1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1274810-12#Text> (дата звернення: 20.05.2026).

43. Державна податкова служба України. База знань: відповідь на питання про визначення податкового резидентства. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?id=43031&src=ques> (дата звернення: 20.05.2026).

44. Державна податкова служба України. База знань: відповідь на питання щодо визначення статусу податкового резидента фізичної особи. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?id=42975&src=ques> (дата звернення: 20.05.2026).

45. Кабінет Міністрів України. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова від 11.12.2019 № 1165. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF> (дата звернення: 20.05.2026).

46. Ключковський Ю. Б. Принципи виборчого права: доктринальне розуміння, стан та перспективи законодавчої реалізації в Україні: монографія. Київ: Ваіте, 2018. 908 с.

47. Музика-Стефанчук О. А., Хохуляк Д. В. До питання про юридичну визначеність податкового законодавства // Innovations and Prospects in Modern Science: Proceedings of the II International Scientific and Practical Conference. Stockholm: SSPG Publish; Sci-conf.com.ua, 2023. С. 479. URL: <https://sci-conf.com.ua/wp-content/uploads/2023/02/INNOVATIONS-AND-PROSPECTS-IN-MODERN-SCIENCE-13-15.02.23.pdf> (дата звернення: 20.05.2026).

48. Міністерство фінансів України. Відповідь компетентного органу Польщі на опитувальник щодо податкових наслідків. Березень 2022. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Польща.pdf> (дата звернення: 20.05.2026).

49. Євтошук Ю. О. Принцип пропорційності як необхідна складова верховенства права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ: Університет «КРОК», 2015. 214 с.

50. Про судовий збір: Закон України від 08.07.2011 № 3674-VI. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17> (дата звернення: 20.05.2026).

51. Зверев Є. О. Договори про уникнення подвійного оподаткування як джерело українського національного права. 2008. С. 90–93. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/e128601b-197e-4d22-a604-59b58333e753/content> (дата звернення: 20.05.2026).

52. Зверев Є. О. Тлумачення договорів про уникнення подвійного оподаткування: особливості англо-саксонського підходу. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/1cb91424-9fc4-4623-a0c7-74a18ec14410/content> (дата звернення: 20.05.2026).

53. Золотарьова О. А. Співвідношення принципів верховенства права та законності в українському праві // Юридичний науковий електронний журнал. 2023. № 6. С. 654–658. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-6/152>.

54. Кельбя С. Г. Доступ до правосуддя як елемент правовладдя у сучасній демократичній державі // Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія: Право. 2024. Вип. 83, ч. 1. С. 63. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.83.1.7>.

55. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 20.05.2026).

56. Козюбра М. І. Практична філософія права: монографія. Київ: Дух і Літера, 2022. 504 с.

57. Козюбра М. І. Верховенство права і Україна // Загальнотеоретичне правознавство, верховенство права і Україна: збірник наукових статей. Київ: Дух і Літера, 2013. С. 262–332.

58. Козюбра М. І. Права людини і верховенство права // Право України. 2010. № 2. С. 24–29.

59. Козюбра М. І., Заєць А. П. Актуальне дослідження принципу верховенства права // Право України. 2017. № 8. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/6558a32a-6668-44c2-9151-5297e6d495fa/content> (дата звернення: 20.05.2026).
60. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великої Британії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/826_648 (дата звернення: 20.05.2026).
61. Конституційний Суд України. Рішення від 02.11.2004 № 15-рп/2004. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-04#Text> (дата звернення: 20.05.2026).
62. Конституційний Суд України. Рішення від 24.03.2005 № 2-рп/2005 у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-05#Text> (дата звернення: 20.05.2026).
63. Конституційний Суд України. Рішення від 25.01.2012 № 3-рп/2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-12#Text> (дата звернення: 20.05.2026).
64. Конституційний Суд України. Рішення від 20.12.2017 № 2-рп/2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-17#Text> (дата звернення: 20.05.2026).
65. Конституційний Суд України. Рішення від 07.07.2004 № 14-рп/2004 у справі про граничний вік кандидата на посаду керівника вищого навчального закладу. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v014p710-04> (дата звернення: 20.05.2026).
66. Конституційний Суд України. Рішення від 29.01.2002 № 1-рп/2002 у справі про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-02> (дата звернення: 20.05.2026).
67. Конституційний Суд України. Рішення від 16.02.2010 № 5-рп/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-10> (дата звернення: 20.05.2026).
68. Конституційний Суд України. Рішення від 23.06.2009 № 15-рп/2009. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-09> (дата звернення: 20.05.2026).

69. Конституційний Суд України. Рішення від 27.02.2018 № 1-р/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/v001p710-18> (дата звернення: 20.05.2026).
70. Конституційний Суд України. Рішення від 23.12.2022 № 3-р/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/va03p710-22> (дата звернення: 20.05.2026).
71. Конституційний Суд України. Рішення Другого сенату від 21.01.2025 № 3-р(II)/2025 у справі ТОВ «Геомакс-Ресурс». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25> (дата звернення: 20.05.2026).
72. Конституційний Суд України. Рішення Першого сенату від 05.06.2019 № 3-р(I)/2019 у справі ТОВ «Метро Кеш енд Кері Україна». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va03p710-19> (дата звернення: 20.05.2026).
73. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 20.05.2026).
74. Кравченко Н. Г., Вітюк М. С. Генеза податку та податкових відносин: переосмислення сучасної концепції податкового резидентства на засадах антропосоціокультурного підходу // Український політико-правовий дискурс. 2026. № 21. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.19415322>.
75. Кравчук В. М. Недискримінація та рівність перед законом як елемент принципу верховенства права // Матеріали Всеукраїнської наукової конференції. Тернопіль: Західноукраїнський національний університет, 2024. URL: <https://confuf.wunu.edu.ua/index.php/confuf/article/view/1311> (дата звернення: 20.05.2026).
76. Податкове право України: навчальний посібник / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2010. 256 с.
77. Лобач О. М. Принципи у податковому праві // Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2018. Т. 1. С. 40–49. URL:

<https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/3e30d61c-e840-4875-a113-cb0f8c02560f/content> (дата звернення: 20.05.2026).

78. Малишев Б. В. Правова система: телеологічний вимір: монографія. Київ: Дакор, 2012. 364 с.

79. Монаєнко А. О. Стандарти ОЕСР з обміну податковою інформацією для протидії ухиленню від сплати податків // Нове українське право. 2025. № 2. С. 194–204. DOI: <https://doi.org/10.51989/NUL.2025.2.24>.

80. Матвєєва Ю. І. Принцип правової визначеності як складова верховенства права: дис. ... доктора філософії. Київ, 2019.

81. Матвєєва Ю. І. Поняття та розуміння принципу правової визначеності // Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2017. Т. 200. С. 93–97.

82. Міністерство фінансів України. Відповідь компетентного органу Австрії на опитувальник щодо податкових наслідків. Березень 2022. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Austria.pdf> (дата звернення: 20.05.2026).

83. Міністерство фінансів України. Про затвердження форми довідки-підтвердження та Порядку підтвердження статусу податкового резидента України: наказ від 19.08.2022 № 248. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-22#Text> (дата звернення: 20.05.2026).

84. Мірило верховенства права (правовладдя) національного рівня: практика України / за заг. ред. М. Козюбри. Київ, 2021. 151 с. URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/library/mirylo_verhovenstva_prava_pravovladdya_nacionalnogo_rivnya._praktyka_ukrayiny_2021.pdf (дата звернення: 20.05.2026).

85. Павлюк А. Ю. Право на податок // Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія: Право. 2024. Вип. 85, ч. 3. С. 55–56. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.85.3.8>.

86. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.05.2026).

87. Другий апеляційний адміністративний суд. Постанова від 17.04.2025 у справі № 520/23643/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/126728157> (дата звернення: 20.05.2026).

88. Третій апеляційний адміністративний суд. Постанова від 16.10.2024 у справі № 280/3288/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/122412279> (дата звернення: 20.05.2026).

89. Рахункова палата. Звіт про результати аудиту ефективності «Оскарження рішень ДПС: вплив на економічну активність платників податків»: затверджено рішенням від 22.10.2024 № 49-1. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2024/49-1_2024/Zvit_49-1_2024.pdf (дата звернення: 20.05.2026).

90. Полтавський окружний адміністративний суд. Рішення від 05.12.2024 у справі № 440/7564/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/123550490> (дата звернення: 20.05.2026).

91. Савенкова В. Г., Руденко М. О. Юридична сутність подвійного оподаткування та податкове резидентство в контексті усунення подвійного оподаткування // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2025. Вип. 87, ч. 3. С. 145–150. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.87.3.21>.

92. Рабінович П. М., Луців О. М., Добрянський С. П., Панкевич О. З., Рабінович С. П. Принцип верховенства права: проблеми теорії та практики: монографія. Львів: Сполом, 2016. 200 с.

93. Харківський окружний адміністративний суд. Рішення від 24.01.2022 у справі № 520/22616/21. URL: <https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/103177157/> (дата звернення: 20.05.2026).

94. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за ред. В. І. Литвиненка. Київ: Видавництво «Людмила», 2018. 464 с.
95. Шевчук С. В. Принцип верховенства права як основа доктрини європейської ідентичності та конституційна ідентичність держав-членів ЄС // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2025. Вип. 92, т. 5. С. 343–352. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.92.5.46>.
96. Aba N. Cours droit fiscal (Troisième semestre). Mohammedia: Université Hassan II, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, 2019–2020. URL: <https://fsjesm.ma/FSJESM2018/wp-content/uploads/2020/03/cours-droit-fiscal-4em-s.pdf> (date of access: 20.05.2026).
97. Adim L. Between Benefit and Abuse: Immigrant Investment Programs // Saint Louis University Law Journal. 2017. Vol. 62, no. 1. P. 121–136. URL: <https://scholarship.law.slu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1085&context=lj> (date of access: 20.05.2026).
98. Agenzia delle Entrate. Circolare n. 20/E del 4 novembre 2024. Istruzioni operative agli uffici in materia di residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti. URL: https://www.lavorosi.it/wp-content/uploads/documenti/PRASSI_2024/entrate-circ-n-20-del-4-11-2024-residenza-fiscale-decreto-fiscalita-internazionale-compresso.pdf (date of access: 20.05.2026).
99. Christians A. Buying In: Residence and Citizenship by Investment // Saint Louis University Law Journal. 2017. Vol. 62, no. 1. P. 51–72. URL: <https://scholarship.law.slu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1081&context=lj> (date of access: 20.05.2026).
100. Arginelli P., Cuzzolaro G. «Vecchie ruggini» e mancate occasioni nell'ordinanza della Cassazione n. 16634/2018 sulla presunzione di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente // Rivista di diritto tributario. 2018. URL:

https://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2018/08/2018_RDT_OnLine-Cassazione-Presunzione-assoluta-residenza.pdf (date of access: 20.05.2026).

101. Arnold B. J. Overview of Major Issues in the Application of Tax Treaties // Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries. Paper No. 1-A. New York: United Nations, May 2013.

102. Ault H. J. Dispute Resolution: The Mutual Agreement Procedure // United Nations Handbook on Selected Issues in the Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York: United Nations, 2012. URL: <https://www.taxcompact.net/sites/default/files/resources/2015-04-ITC-UN-Handbook-DTT-EN.pdf> (date of access: 20.05.2026).

103. Baert P. Tax Treatment of Ukrainian Refugees. European Parliamentary Research Service. June 2023. URL: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/749773/EPRS_BRI%282023%29749773_EN.pdf (date of access: 20.05.2026).

104. Bailly B., Meak C. Non-résidents: le principe de primauté de la résidence fiscale légalisé. CMS Francis Lefebvre. 04.03.2025. URL: <https://www.cms.law/fr/fra/news-information/non-residents-le-principe-de-primaute-de-la-residence-fiscale-legalise> (date of access: 20.05.2026).

105. Balestra F. Accertamento sulla residenza fiscale delle persone fisiche – strategia difensiva (preventiva e contenziosa). Studio Mazzucotelli. 20.01.2025. URL: <https://www.studiomazzucotelli.com/accertamento-sulla-residenza-fiscale-delle-persone-fisiche-strategia-difensiva-preventiva-e-contenziosa/> (date of access: 20.05.2026).

106. Bammens N. The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law: PhD diss. Katholieke Universiteit Leuven, 2011. Published in IBFD Doctoral Series. Vol. 24. Amsterdam: IBFD, 2012. URL: <https://shop.ibfd.org/product/12765/download/pdf> (date of access: 20.05.2026).

107. Bannister J., Olijnyk A. Government Accountability: Sources and Materials. Cambridge: Cambridge University Press, 2017. URL:

https://api.pageplace.de/preview/DT0400.9781009116442_A49238089/preview-9781009116442_A49238089.pdf (date of access: 20.05.2026).

108. Barbashyn Law Firm. Податкове резидентство України: набуття і втрата. URL: <https://barbashyn.law/en/statti/podatkov-rezydentstvo-ukrayiny-nabuttya-i-vtrata/> (дата звернення: 20.05.2026).

109. Bingham T. The Rule of Law // Cambridge Law Journal. 2007. Vol. 66, no. 1. P. 67–85. URL: <https://ppotoda.org/wp-content/uploads/2024/01/Lord-Bingham-The-rule-of-law.pdf> (date of access: 20.05.2026).

110. Bondarenko I. M., Burdin M., Kaganovska T., Latkovska T., Ponomarenko Y., Nadobko S. Peculiarities of Tax Residency of Individuals in Modern Conditions // Journal of Advanced Research in Law and Economics. 2019. Vol. 10, no. 8. P. 2277–2281. DOI: [https://doi.org/10.14505/jarle.v10.8\(46\).06](https://doi.org/10.14505/jarle.v10.8(46).06).

111. Bothma A., Hickman J. 8 Countries Offering Tax Incentives for New Residents in 2023. Schiff Sovereign. 2023. URL: <https://www.schiffsovereign.com/trends/8-countries-offering-taxincentives-for-new-residents-in-2023-147654/> (date of access: 20.05.2026).

112. Brauner Y. Taxing People, Not Residents // University of Illinois Law Review. 2025. P. 809–856. URL: <https://illinoislawreview.org/wp-content/uploads/2025/05/Brauner.pdf> (date of access: 20.05.2026).

113. Brazil. Instrução Normativa SRF No. 208, de 27 de setembro de 2002. URL: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079> (date of access: 20.05.2026).

114. Brillaud L., Martini M. Golden Visas: Facts and Figures // European Getaway: Inside the Murky World of Golden Visas. Transparency International, 2018. P. 8–17. URL: <http://www.jstor.org/stable/resrep20548.4> (date of access: 20.05.2026).

115. Bundesfinanzhof. Beschluss vom 20.11.2024, II R 38/21. URL: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520066/> (date of access: 20.05.2026).

116. Bundesfinanzhof. Urteil vom 12.11.2020, III R 6/20. URL: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202150057/> (date of access: 20.05.2026).

117. Bundesfinanzhof. Urteil vom 23.11.2000, VI R 107/99. URL: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/97507/> (date of access: 20.05.2026).

118. Bundesministerium der Finanzen. AO 2025 – AEAO zu § 8. URL: <https://ksth.bundesfinanzministerium.de/ao/2025/Abgabenordnung/Erster-Teil/Zweiter-Abschnitt/Paragraf-8/ae-8.html> (date of access: 20.05.2026).

119. Bundesministerium der Finanzen. Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen: BMF-Schreiben vom 12.12.2023. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2023-12-12-steuerliche-behandlung-arbeitslohn-doppelbesteuerungsabkommen.pdf (date of access: 20.05.2026).

120. Camera dei Deputati. Le black list. 04.04.2017. URL: https://www.camera.it/leg17/561?appro=le_black_list (date of access: 20.05.2026).

121. Casi-Eberhard E., Mardan M., Stage B. Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance? // SSRN Electronic Journal. 2023. DOI: <https://doi.org/10.2139/ssrn.4557656>.

122. Cobham A. Taxing for a New Social Contract // Finance & Development. 2022. Vol. 59, no. 1. P. 31. URL: <https://www.imf.org/en/publications/fandd/issues/2022/03/taxing-for-a-new-social-contract-cobham> (date of access: 20.05.2026).

123. Conan M. Gaston Jèze et l'utilité de la dépense publique: L'élaboration d'une théorie générale des dépenses publiques // L'invention de la gestion des finances publiques. Volume II. Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914–1967) / edited by Florence Descamps, Philippe Bezes, Sébastien Kott, Lucile Tallineau. Paris: Institut de la gestion publique et du développement économique, 2013. P. 75–89. URL: <https://books.openedition.org/igpde/2900?lang=en> (date of access: 20.05.2026).

124. Shum C., Goedeke M. J., Lui G. Navigating Tax Residency Requirements of Foreign Earned Income Exclusion // *Taxes: The Tax Magazine*. 2018. Vol. 96, no. 6. P. 27–48.

125. Conseil d'État (9e–10e ch. réunies). Decision no. 426124, October 7, 2020. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000042409948> (date of access: 20.05.2026).

126. Conseil d'État. Decision no. 469771, February 5, 2024. URL: <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2024-02-05/469771> (date of access: 20.05.2026).

127. Corte di Cassazione. Ordinanza no. 1355, January 18, 2022. URL: https://www.iltributo.it/wp-content/uploads/Cass.-1355_2022.pdf (date of access: 20.05.2026).

128. Cour administrative d'appel de Nancy. Décision no. 20TL22832, October 13, 2022. URL: <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CAA/decision/2022-10-13/20TL22832> (date of access: 20.05.2026).

129. Court of Justice of the European Union. Tibor Farkas v Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, Case C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302, judgment of April 26, 2017. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CJ0564> (date of access: 20.05.2026).

130. Court of Justice of the European Union. Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, Case C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138, judgment of March 11, 2004. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62002CJ0009> (date of access: 20.05.2026).

131. Court of Justice of the European Union. Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, Case C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, judgment of February 14, 1995. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61993CJ0279> (date of access: 20.05.2026).

132. Crawford P. B. Analyzing Fairness Principles in Tax Policy: A Pragmatic Approach // *Denver University Law Review*. 1998. Vol. 76, no. 1. P. 155–188.
133. De Broe L. The Relevance of Residence Under EC Tax Law // *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. Amsterdam: IBFD, 2010. P. 107–132.
134. de Cogan D. Tax, Discretion and the Rule of Law // *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* / edited by Chris Evans, Judith Freedman, Richard Krever. Amsterdam: IBFD, 2011. P. 1–14.
135. Deloitte. International Tax Clarifications: 3 April 2025. Deloitte Ukraine. URL: <https://www.deloitte.com/ua/uk/services/tax/perspectives/international-tax-clarifications-2025-04-03.html> (date of access: 20.05.2026).
136. Digital Nomad Tax. Do Digital Nomads Pay Taxes in Portugal? 08.01.2024. URL: <https://digitalnomadtax.eu/do-digital-nomads-pay-taxes-in-portugal/> (date of access: 20.05.2026).
137. Dirkis M. The Expression “Liable to Tax by Reason of His Domicile, Residence” Under Art. 4(1) of the OECD Model Convention // *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. Amsterdam: IBFD, 2010. P. 135–151.
138. Dorigo S. Italy // *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. Amsterdam: IBFD, 2010. P. 397–432.
139. Dorigo S. The Rule of Law and Tax Law: The Case of the Abuse of Law // *Italian Journal of Public Law*. 2020. Vol. 12, no. 2. P. 182–203.
140. Dos Santos J. P., Strohmaier K. All That Glitters? Golden Visas and Real Estate. IZA Discussion Paper No. 16857. Bonn: IZA Institute of Labor Economics, 2024. URL: <https://docs.iza.org/dp16857.pdf> (date of access: 20.05.2026).
141. Dourado A. P. No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes // *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* / edited by C. Brokelind. Amsterdam: IBFD, 2014. Ch. 10.

142. England and Wales Court of Appeal (Civil Division). *A Taxpayer v HMRC* [2025] EWCA Civ 106, judgment of 07.02.2025. URL: <https://www.taxchambers.com/wp-content/uploads/2025/02/A-Taxpayer-v-HMRC-final-.pdf> (date of access: 20.05.2026).

143. Estonia e-Residency. FAQs about Estonia's Digital Nomad Visa. 11.03.2026. URL: <https://www.e-resident.gov.ee/blog/posts/faqs-about-estonias-digital-nomad-visa/> (date of access: 20.05.2026).

144. Estonian Tax and Customs Board. Determining Residency. URL: <https://www.emta.ee/en/private-client/foreigner-non-resident/tax-residency/determining-residency> (date of access: 20.05.2026).

145. European Commission for Democracy through Law (Venice Commission). The Updated Rule of Law Checklist. CDL-AD(2025)002. Venice, 2025. URL: <https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD%282025%29002-e> (date of access: 20.05.2026).

146. European Commission for Democracy through Law (Venice Commission). Rule of Law Checklist. Venice, 2016. URL: https://www.venice.coe.int/images/SITE%20IMAGES/Publications/Rule_of_Law_Check_List.pdf (date of access: 20.05.2026).

147. European Commission. A New EU Framework to Strengthen the Rule of Law. COM(2014) 158 final, 11.03.2014. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52014DC0158> (date of access: 20.05.2026).

148. European Court of Human Rights. *Bulves AD v. Bulgaria*, no. 3991/03, judgment of 22.01.2009. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-90792> (date of access: 20.05.2026).

149. European Court of Human Rights. *Engel and Others v. the Netherlands*, no. 5100/71, judgment of 08.06.1976. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57479> (date of access: 20.05.2026).

150. European Court of Human Rights. *Golder v. the United Kingdom*, no. 4451/70, judgment of 21.02.1975. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57496> (date of access: 20.05.2026).

151. European Court of Human Rights. Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights: Protection of Property. Updated 31.08.2025. URL: https://ks.echr.coe.int/documents/d/echr-ks/guide_art_1_protocol_1_eng (date of access: 20.05.2026).

152. European Court of Human Rights. Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights: Right to a Fair Trial (Criminal Limb). Last updated 31.08.2022. URL: https://icct.nl/sites/default/files/import/publication/guide_art_6_criminal_eng.pdf (date of access: 20.05.2026).

153. European Court of Human Rights. Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights: Right to a Fair Trial (Civil Limb). Last updated 31.08.2022. URL: https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Guide_Art_6_ENG (date of access: 20.05.2026).

154. European Court of Human Rights. *Handyside v. the United Kingdom*, no. 5493/72, judgment of 07.12.1976. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/ukr#{%22itemid%22:\[%22001-57499%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/ukr#{%22itemid%22:[%22001-57499%22]}) (date of access: 20.05.2026).

155. European Court of Human Rights. *Hashman and Harrup v. the United Kingdom*, no. 25594/94, judgment of 25.11.1999. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58365> (date of access: 20.05.2026).

156. European Court of Human Rights. *Mamidakis v. Greece*, no. 35533/04, judgment of 11.01.2007. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78976> (date of access: 20.05.2026).

157. European Court of Human Rights. *N.K.M. v. Hungary*, no. 66529/11, judgment of 14.05.2013. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/#{%22itemid%22:\[%22001-119704%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/#{%22itemid%22:[%22001-119704%22]}) (date of access: 20.05.2026).

158. European Court of Human Rights. *Serkov v. Ukraine*, no. 39766/05, judgment of 07.07.2011. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536> (date of access: 20.05.2026).

159. European Court of Human Rights. *Shchokin v. Ukraine*, nos. 23759/03 and 37943/06, judgment of 14.10.2010. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-100944> (date of access: 20.05.2026).

160. European Court of Human Rights. *The Sunday Times v. the United Kingdom* (No. 1), no. 6538/74, judgment of 26.04.1979. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus#%7B%22itemid%22%3A%5B%22001-57584%22%5D%7D> (date of access: 20.05.2026).

161. European Court of Human Rights. *Van Raalte v. the Netherlands*, no. 20060/92, judgment of 21.02.1997. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%5B%22001-58031%22%5D%7D> (date of access: 20.05.2026).

162. European Parliament. Report with Proposals to the Commission on Citizenship and Residence by Investment Schemes. A9-0028/2022. 2022. URL: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0065_EN.html (date of access: 20.05.2026).

163. Eurostat. Temporary Protection for 4.38 Million in January 2026. Eurostat News Articles. 10.03.2026. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/w/ddn-20260310-1> (date of access: 20.05.2026).

164. Federal Constitutional Court of Germany (Bundesverfassungsgericht). BVerfGE 120, 125 (2 BvL 1/06), decision of 13.02.2008. URL: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2008/02/lr20080213_2bvl000106.html (date of access: 20.05.2026).

165. Federal Constitutional Court of Germany (Bundesverfassungsgericht). BVerfGE 82, 60 (1 BvL 20/84), decision of 29.05.1990. URL: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv082060.html> (date of access: 20.05.2026).

166. Federal Constitutional Court of Germany (Bundesverfassungsgericht). BVerfGE 99, 246 (2 BvL 42/93), decision of 10.11.1998. URL: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1998/11/lr19981110_2bvl004293.html (date of access: 20.05.2026).

167. Fedorenko T. Tax Residency: Determining and Changing Residency Status. GOLAW. 01.11.2021. URL: <https://golaw.ua/insights/publication/tax-residency-determining-and-changing-residency-status/> (date of access: 20.05.2026).

168. GLS. Loss of Tax Residency in Ukraine: Analysis of the Court Decision. 07.01.2025. URL: <https://gls-law.company/en/loss-of-tax-residency-in-ukraine-analysis-of-the-court-decision/> (date of access: 20.05.2026).

169. Florczak A. The New Statutory Definition of Residence for Individuals in the UK in the Light of the Tax Treaty Dual Residence Rules: MA diss. Institute of Advanced Legal Studies, University of London, December 2012.

170. France. Code général des impôts, art. 4 B. Version en vigueur depuis le 16 février 2025. Légifrance. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000051202565 (date of access: 20.05.2026).

171. France. Direction générale des finances publiques. Personnes imposables et domicile fiscal. BOFiP. BOI-IR-CHAMP-10. URL: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1911-PGP.html> (date of access: 20.05.2026).

172. France. Convention fiscale France–Bangladesh, art. 4: Définition du résident. BOFiP-Impôts. URL: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/549-PGP.html/identifiant%3DBOI-INT-CVB-BGD-20120912> (date of access: 20.05.2026).

173. France. Résident de France. [impots.gouv.fr](https://www.impots.gouv.fr). URL: <https://www.impots.gouv.fr/resident-de-france> (date of access: 20.05.2026).

174. Fuller L. L. The Morality of Law. Revised ed. New Haven; London: Yale University Press, 1969.

175. Furtado M. E. Taxation of Digital Nomads in Brazil. Mosaico Tax and Law. 15.09.2023. URL: <https://www.mosaicotaxandlaw.com/en/post/taxation-of-digital-nomads-in-brazil#:~:text=Thus%2C%20we%20understand%20that%20the,The%20answer%20is%20yes> (date of access: 20.05.2026).

176. Gadžo S. The Principle of “Nexus” or “Genuine Link” as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal // *Intertax*. 2018. Vol. 46, no. 3. P. 194–209. DOI: <https://doi.org/10.54648/taxi2018022>.
177. Germany. Abgabenordnung (AO). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf (date of access: 20.05.2026).
178. Germany. Einkommensteuergesetz (EStG). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_1.html (date of access: 20.05.2026).
179. GOV.UK. Disagree with a Tax Decision or Penalty: Get a Review. URL: <https://www.gov.uk/tax-appeals/review-of-a-tax-or-penalty-decision> (date of access: 20.05.2026).
180. Goza S. Tax Residency of Individuals in Ukraine: Issues Related to the Application of Criteria and Their Impact on Tax Jurisdiction // *Visegrad Journal on Human Rights*. 2025. No. 2. URL: <https://journals.uran.ua/journal-vjhr/article/view/336826> (date of access: 20.05.2026).
181. Gribnau H. Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands: Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study // *Utrecht Law Review*. 2013. Vol. 9, no. 2. P. 50–72. DOI: <https://doi.org/10.18352/ulr.227>.
182. Gribnau H. Voluntary Compliance Beyond the Letter of the Law: Reciprocity and Fair Play // *Building Trust in Taxation* / edited by Bruno Peeters, Hans Gribnau, Jo Badisco. Cambridge: Intersentia, 2017.
183. HM Revenue & Customs. Check if You Can Claim the 4-Year Foreign Income and Gains Regime. GOV.UK. URL: <https://www.gov.uk/guidance/check-if-you-can-claim-the-4-year-foreign-income-and-gains-regime> (date of access: 20.05.2026).
184. HM Revenue & Customs. INTM423040 – Mutual Agreement Procedure: The MAP Process. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423040> (date of access: 20.05.2026).

185. HM Revenue & Customs. INTM423130 – Mutual Agreement Procedures: Information Requirements. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423130> (date of access: 20.05.2026).

186. HM Revenue & Customs. RDR3: Statutory Residence Test (SRT). URL: <https://www.gov.uk/government/publications/rdr3-statutory-residence-test-srt> (date of access: 20.05.2026).

187. HM Revenue & Customs. Residence and FIG Regime Manual, RFIG22220, SRT: Day Counting Rules. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-and-fig-regime-manual/rfig22220> (date of access: 20.05.2026).

188. HM Revenue & Customs. Residence, Domicile and the Remittance Basis: RDR1. Published 03.10.2013. Last updated 16.05.2025. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/residence-domicile-and-remittance-basis-rules-uk-tax-liability> (date of access: 20.05.2026).

189. HM Revenue & Customs. Statement of Practice 1 (2018). URL: <https://www.gov.uk/government/publications/statement-of-practice-1-2018/statement-of-practice-1-2018> (date of access: 20.05.2026).

190. HM Revenue & Customs. Inheritance Tax deemed domicile rules before 6 April 2025. GOV.UK. URL: <https://www.gov.uk/guidance/inheritance-tax-deemed-domicile-rules> (date of access: 20.05.2026).

191. HM Revenue & Customs. Inheritance Tax if you're a long-term UK resident. GOV.UK. URL: <https://www.gov.uk/guidance/inheritance-tax-if-youre-a-long-term-uk-resident> (date of access: 20.05.2026).

192. HM Revenue & Customs. Remittance basis changes. GOV.UK. Published 31.01.2018. Last updated 16.05.2025. URL: <https://www.gov.uk/guidance/remittance-basis-changes> (date of access: 20.05.2026).

193. Holmes S., Sunstein C. R. The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes. New York: W. W. Norton, 1999.

194. Hoose M. S. Trading One Danger for Another: Creating U.S. Tax Residency While Fleeing Violence at Home // *Florida Tax Review*. 2012. Vol. 12, no. 10. P. 827–866. URL: <https://scholarship.law.ufl.edu/fttr/vol12/iss1/11/> (date of access: 20.05.2026).

195. Idris N. M. Taxpayers' Residence as Basis for Exercising Tax Jurisdiction: A Conceptual Analysis // *Journal of Law and Judicial System*. 2018. Vol. 1, no. 1. P. 1–18.

196. Internal Revenue Service. Closer Connection Exception to the Substantial Presence Test. URL: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/closer-connection-exception-to-the-substantial-presence-test> (date of access: 20.05.2026).

197. Internal Revenue Service. Competent Authority Assistance. URL: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/competent-authority-assistance> (date of access: 20.05.2026).

198. Internal Revenue Service. Substantial Presence Test. URL: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/substantial-presence-test> (date of access: 20.05.2026).

199. Internal Revenue Service. Tax Residency Status – First-Year Choice. URL: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/tax-residency-status-first-year-choice> (date of access: 20.05.2026).

200. Internal Revenue Service. Taxpayer Bill of Rights. URL: <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights> (date of access: 20.05.2026).

201. Internal Revenue Service. Form 8833, Treaty-Based Return Position Disclosure Under Section 6114 or 7701(b). URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8833.pdf> (date of access: 20.05.2026).

202. Internal Revenue Service. U.S. Citizens and Resident Aliens (2025), U.S. Tax Guide for Aliens. URL: <https://www.irs.gov/publications/p519> (date of access: 20.05.2026).

203. Internal Revenue Service. Rev. Proc. 2020-20: “Eligible Individual”; “COVID-19 Emergency Period”. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-20-20.pdf> (date of access: 20.05.2026).

204. Internal Revenue Service. Revenue Procedure 2015-40. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-15-40.pdf> (date of access: 20.05.2026).

205. Palmer T. G. Review of The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes, by Stephen Holmes and Cass R. Sunstein // Cato Journal. 1999. Vol. 19, no. 2. P. 331–336. URL: <https://www.cato.org/sites/cato.org/files/serials/files/cato-journal/1999/11/cj19n2-10.pdf> (date of access: 20.05.2026).

206. Internal Revenue Service. U.S. Residents. URL: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/us-residents> (date of access: 20.05.2026).

207. Jurisprudence sur le domicile fiscal (EFI). Conseil d'État, Section, November 3, 1995, no. 126513; Conseil d'État, December 9, 1988, no. 62909. URL: <https://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/00/02/10048802.pdf> (date of access: 20.05.2026).

208. Kessler J. Taxation of Non-Residents and Foreign Domiciliaries 2023–24. 22nd ed. Vol. 1, chaps. 1–3: Non-dom Policy & Avoidance; chaps. 4–8: Domicile & Residence.

209. Kinstellar. 183 Days of War in Ukraine: Tax Considerations for Refugees and Their Employers. September 2022. URL: <https://www.kinstellar.com/news-and-insights/detail/1873/183-days-of-war-in-ukraine-tax-considerations-for-refugees-and-their-employers> (date of access: 20.05.2026).

210. Kirsch M. S. The Role of Physical Presence in the Taxation of Cross-Border Personal Services // Boston College Law Review. 2010. Vol. 51. P. 993–1000.

211. Lamartina S., Zaghini A. Increasing Public Expenditures: Wagner's Law in OECD Countries. CFS Working Paper No. 2008/13. Frankfurt am Main: Center for Financial Studies, 2008.

212. Langenmayr D., Zyska L. Escaping the Exchange of Information: Tax Evasion via Citizenship-by-Investment. EU Tax Observatory. 2020. URL: <https://taxobservatory.eu/repository/citizen-by-investment/> (date of access: 20.05.2026).

213. Lawrance D., Harrison C. Findings of Fact Are Stubborn Things: A Taxpayer v HMRC. Charles Russell Speechlys. 18.03.2025. URL:

<https://www.charlesrussellspeechlys.com/en/insights/expert-insights/private-client/2025/findings-of-fact-are-stubborn-thing-a-taxpayer-v-hmrc/> (date of access: 20.05.2026).

214. Lee J. The Rule of Law in International Tax Relations: research paper. Osgoode Hall Law School, York University, 2019. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=5359348 (date of access: 20.05.2026).

215. Lindsay I. Tax Avoidance and Two Aspects of the Rule of Law // Tax, Public Finance and the Rule of Law / edited by Dominic de Cogan, Alexis Brassey, May Hen-Smith. Oxford: Hart Publishing, 2025. P. 37–53. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=5359348 (date of access: 20.05.2026).

216. Low Incomes Tax Reform Group. Appealing to the tax tribunal. LITRG. URL: <https://www.litr.org.uk/tax-nic/tax-checks-and-disputes/appealing-tax-decision/appealing-tax-tribunal> (date of access: 20.05.2026).

217. Mano C. E. A Question of Residency // Journal of State Taxation. 1997. Vol. 15, no. 4. P. 26–32.

218. Marchessou P. Exit Tax under French Law in the Light of the Case de Lasteyrie du Saillant // Studi Tributari Europei. 2009. Vol. 1. URL: <https://ste.unibo.it/article/download/4724/4348/13338> (date of access: 20.05.2026).

219. Mauro A. Residenza fiscale, l'iscrizione anagrafica prevale su tutto. Eutekne.info. 29.10.2015. URL: https://www.eutekne.info/Sezioni/Art_531525_residenza_fiscale_1_iscrizione_anagrafica_prevalere_su_tutto.aspx (date of access: 20.05.2026).

220. McNally J. Update on a Tax Case on Exceptional Circumstances. Crowe UK. 13.06.2025. URL: <https://www.crowe.com/uk/insights/statutory-residence-test-update> (date of access: 20.05.2026).

221. Message N. France // Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law. Amsterdam: IBFD, 2010. P. 329–360.

222. Ministero dell'Economia e delle Finanze. Decreto ministeriale 4 maggio 1999. Individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato ai sensi dell'articolo 2, comma 2-bis, del TUIR. URL: https://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/prevenzione_reati_finanziari/prevenzione_reati_finanziari/Decreto_ministeriale_4_maggio_1999_xda_allegare_come_linkx.pdf (date of access: 20.05.2026).

223. Monardo G. Trasferimento di residenza all'estero e accertamenti fiscali: come difendersi. AddioPignoramenti. 04.12.2025. URL: <https://addiopignoramenti.it/2025/12/04/trasferimento-di-residenza-allestero-e-accertamenti-fiscali-come-difendersi/> (date of access: 20.05.2026).

224. Morris D. Taxation in Utopia: Required Sacrifice and the General Welfare. Albany: SUNY Press, 2020.

225. Moscogiuri F. The Application of "Tie-Breaker Rules" for the Tax Residence of Individuals: unpublished paper. Bocconi University, 2016. URL: https://www.academia.edu/31503595/_The_application_of_Tie_breaker_rules_for_the_Tax_Residence_of_Individuals_ (date of access: 20.05.2026).

226. Mouratidis G. Digital Nomadism: Travel, Remote Work and Alternative Lifestyles. Academia.edu. 13.06.2018. URL: <https://www.academia.edu/36836007> (date of access: 20.05.2026).

227. Moyer K. Substantial Presence in COVID: Rethinking Relief Under Internal Tax Laws for a Changing World // Washington International Law Journal. 2021. Vol. 30, no. 2. P. 170-206. URL: <https://digitalcommons.law.uw.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1915&context=wilj> (date of access: 20.05.2026).

228. Nikolakakis A. Civil Law and Common Law Perspectives: A View from the Left // Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law. Amsterdam: IBFD, 2009. P. 75–85.

229. OECD, European Union Agency for Asylum. Voices in Europe: Experiences, Hopes and Aspirations of Forcibly Displaced Persons from Ukraine. March 2024. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/03/voices-in-europe_980eb33d/ae33637c-en.pdf (date of access: 20.05.2026).

230. OECD. France Dispute Resolution Profile. Last updated June 2025. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/france-dispute-resolution-profile.pdf> (date of access: 20.05.2026).

OECD. Germany Dispute Resolution Profile. Last updated February 2026. 23 p. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/germany-dispute-resolution-profile.pdf> (date of access: 20.05.2026).

231. OECD. Ukraine Dispute Resolution Profile. Last updated 29.03.2023. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/ukraine-dispute-resolution-profile.pdf> (date of access: 20.05.2026).

232. OECD. Ukraine: Information on Residency for Tax Purposes. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issue-focus/aeoi/ukraine-tax-residency.pdf> (date of access: 20.05.2026).

233. OECD. United Kingdom Dispute Resolution Profile. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/united-kingdom-dispute-resolution-profile.pdf> (date of access: 20.05.2026).

234. OECD. United States Dispute Resolution Profile. Last updated 14.10.2022. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/united-states-dispute-resolution-profile.pdf> (date of access: 20.05.2026).

235. OECD. Italy Dispute Resolution Profile. Last updated 23.05.2025. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/italy-dispute-resolution-profile.pdf> (date of access: 20.05.2026).

236. OECD. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), 2026 Edition. Paris: OECD, 2026. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2026/02/manual-on->

effective-mutual-agreement-procedures-2026-edition_8e9dad22/076ac4bd-en.pdf (date of access: 20.05.2026).

237. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD, 2017. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/mtc_cond-2017-en.pdf (date of access: 20.05.2026).

238. OECD. Revenue Statistics 2025: Disentangling Personal Income Tax Revenue in OECD Countries. Paris: OECD Publishing, 2025. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/12/revenue-statistics-2025_07ca0a8e/3a264267-en.pdf (date of access: 20.05.2026).

239. OECD. Should OECD Countries Develop New Digital Nomad Visas? Migration Policy Debates No. 27. Paris: OECD, July 2022. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/07/should-oecd-countries-develop-new-digital-nomad-visas_4d283d33/4d425e15-en.pdf (date of access: 20.05.2026).

240. OECD. Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic. Paris: OECD, 21.01.2021. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/01/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic_3f44f5d6/df42be07-en.pdf (date of access: 20.05.2026).

241. SoyNomadaFiscal. Paraguay: The Easiest Tax Residency in the World to Obtain. URL: <https://soynomadafiscal.com/en/paraguay-taxes/> (date of access: 20.05.2026).

242. Pechman J. A. Federal Tax Policy. Washington, DC: Brookings Institution, 1987. URL: <https://api.law.wisc.edu/repository-pdf/uwlaw-library-repository-omekav3/original/aee91bba086e2c520329fddbd4df298c2e1a1b8f.pdf> (date of access: 20.05.2026).

243. Perrou K. Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD, March 2014.
244. Pitrone F. Tax Residence of Individuals within the European Union: Finding New Solutions to Old Problems // World Tax Journal. 2016. No. 3. P. 357–377.
245. Portugal: Why Portugal’s NHR Tax Incentive Is Going Away. IFC Review. URL: <https://nomadcapitalist.com/global-citizen/why-portugals-nhr-tax-incentive-is-going-away> (date of access: 20.05.2026).
246. PwC. Italy – Individual – Residence. Worldwide Tax Summaries. Last reviewed 25.02.2026. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/italy/individual/residence> (date of access: 20.05.2026).
247. Rancho Santa Anita, Inc. v. City of Arcadia. 20 Cal. 2d 319 (Supreme Court of California 1942). URL: <https://law.justia.com/cases/california/supreme-court/2d/20/319.html> (date of access: 20.05.2026).
248. Rawls J. A Theory of Justice. Rev. ed. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1999.
249. Raz J. The Rule of Law and Its Virtue // The Authority of Law: Essays on Law and Morality. Oxford: Clarendon Press, 1979. P. 210–229. DOI: <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198253457.003.0011>.
250. Raz J. The Authority of Law: Essays on Law and Morality. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press, 2009.
251. Republika Hrvatska. Zakon o porezu na dohodak. URL: <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak> (date of access: 20.05.2026).
252. OECD. Residence/Citizenship by Investment. URL: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/international-standards-on-tax-transparency/residence-citizenship-by-investment.html> (date of access: 20.05.2026).
253. Revenue Ireland. Tax Treatment of Ukrainian Citizens Who Work Remotely in Ireland. URL: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/ebrief/2022/no-0902022.aspx> (date of access: 20.05.2026).

254. Richardson M. Taxpayers' Right to Defence in the EU Law and European Convention on Human Rights Regimes. IBFD Doctoral Series. Vol. 71. Amsterdam: IBFD, 2024.

255. Rozenbaum N. Comment devenir non-résident fiscal français? NR Avocats. 30.11.2023. URL: <https://www.nr-avocats.com/publication/comment-devenir-non-resident-fiscal-francais> (date of access: 20.05.2026).

256. Rust A. Germany // Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law. Amsterdam: IBFD, 2010. P. 361–396.

257. SEF – Serviço de Estrangeiros e Fronteiras. Portal Serviço de Estrangeiros e Fronteiras. URL: <https://www.sef.pt/pt/pages/conteudo-detalle.aspx?nID=62> (date of access: 20.05.2026).

258. Selicato G. The Weakening of Taxpayer Rights in the Exchange of Information between Tax Authorities // Review of European and Comparative Law. 2024. Vol. 58, no. 3. P. 35–51.

259. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Book V, ch. II, pt. II. URL: <https://www.adamsmithworks.org/documents/chapter-ii-of-the-sources-of-the-general-or-public-revenue-of-the-society> (date of access: 20.05.2026).

260. Sofrona L., Waerzeggers C., Crowley B. Strengthening Tax Governance Through Legal Design. IMF Working Paper WP/25/17. Washington, DC: IMF, 2025.

261. Sola J. V. Hayek, the Rule of Law and the Challenge of Emergency. URL: <https://www.estudiosola.com/publicaciones/Hayek%20the%20Rule%20of%20Law%20and%20the%20Challenge%20of%20Emergency.pdf> (date of access: 20.05.2026).

262. Spain. Agencia Tributaria. Individual Resident in Spain. Updated 26.09.2024. URL: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/no-residentes/residencia-personas-fisicas-juridicas/persona-fisica-residente-espana.html (date of access: 20.05.2026).

263. Spain. Agencia Tributaria. Special regime for expatriates art. 93 Personal Income Tax Law. Non-Resident Taxation Manual. March 2026. URL: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-

practicos/manual-tributacion-no-residentes/regimenes-opcionales/regimen-especial-impatriados.html (date of access: 20.05.2026).

264. State Tax Inspectorate of Lithuania (VMI). Current Issues Regarding Self-Employment for Ukrainians. URL: <https://www.vmi.lt/evmi/duk1?lang=en> (date of access: 20.05.2026).

265. Stone C., Way S. Court of Appeal Loosens “Exceptional Circumstances” Test. Devereux Chambers. URL: <https://www.devereuxchambers.co.uk/news-resources/news-view/court-of-appeal-loosens-exceptional-circumstances-test> (date of access: 20.05.2026).

266. Supreme Court of the United Kingdom. R (on the application of UNISON) v Lord Chancellor [2017] UKSC 51, judgment of 26.07.2017. URL: https://supremecourt.uk/uploads/uksc_2015_0233_judgment_d0f3da86aa.pdf (date of access: 20.05.2026).

267. Tamanaha B. Z. On the Rule of Law: History, Politics, Theory. Cambridge: Cambridge University Press, 2004.

268. Taxpayer Advocate Service. Strengthen Taxpayer Rights // 2022 Annual Report to Congress: Purple Book. Washington, DC: IRS, 2022. URL: https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/wp-content/uploads/2023/01/ARC22_PurpleBook_07_StrengthTPR.pdf (date of access: 20.05.2026).

269. Tieghi G. Autonomia e partecipazione // Rivista AIC. 2019. No. 3. URL: https://www.rivistaaic.it/images/rivista/pdf/3_2019_Tieghi.pdf (date of access: 20.05.2026).

270. Traversa E. (ed.). Tax Nexus and Jurisdiction in International and EU Law. Amsterdam: IBFD, 2022.

271. United Kingdom. Finance Act 2013, Schedule 45 (Statutory Residence Test). URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/schedule/45> (date of access: 20.05.2026).

272. United Nations High Commissioner for Refugees (UNHCR). Ukraine Emergency: Four Years On: 2026 Update. 2026. URL: <https://data.unhcr.org/en/documents/details/121256> (date of access: 20.05.2026).

273. United States. 26 C.F.R. § 301.7701(b)-2. Legal Information Institute. URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.7701%28b%29-2> (date of access: 20.05.2026).

274. United States. 26 U.S.C. § 7701(b)(1)(A)–(B). Legal Information Institute. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7701> (date of access: 20.05.2026).

275. Vogel K. Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments (Part II) // *Intertax*. 1988. Vol. 16, no. 10. P. 310–320.

276. Wagner, Adolf. Encyclopedia.com. URL: <https://www.encyclopedia.com/social-sciences/applied-and-social-sciences-magazines/wagner-adolf> (date of access: 20.05.2026).

277. Walpole M., Tran-Nam B. Access to Tax Justice: How Costs Influence Dispute Resolution Choices. Interim Report prepared for the Australasian Institute of Judicial Administrators. Sydney: School of Taxation and Business Law, University of New South Wales, n.d. URL: <https://www.lse.ac.uk/law/Assets/Documents/lef/access-to-tax-justice.pdf> (date of access: 20.05.2026).

278. What Taxes Do Digital Nomads Really Need to Pay in Croatia? 2GlobalNomad.Guide. 06.10.2022. URL: <https://globalnomad.guide/what-taxes-do-digital-nomads-really-need-to-pay-in-croatia/> (date of access: 20.05.2026).

279. Winter H. Domicile and Tax: A Pocket Reminder // *GITC Review*. 2021. Vol. 17.

280. Wouters J. Residence of Individuals in EU Law // *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. Amsterdam: IBFD, 2010. P. 41–70.

281. Wood R. J. Supreme Court Jurisprudence of Tax Fairness // *Seton Hall Law Review*. 2006. Vol. 36, no. 2. P. 421–480.

282. Zelinsky E. A. Defining Residence for Income Tax Purposes: Domicile as Gap-Filler, Citizenship as Proxy and Gap-Filler // *Michigan Journal of International Law*. 2017.

Vol. 38, no. 2. P. 271–285. URL: <https://repository.law.umich.edu/mjil/vol38/iss2/5/> (date of access: 20.05.2026).

283. Zmina Human Rights Center. Ukrainians in Poland Pay Three Times More in Taxes Than the Country Spends on Refugees. Zmina. March 2024. URL: <https://zmina.info/news/u-polshhi-ukrayinczi-platyat-vtrychi-bilshe-podatktiv-nizh-krayina-vytrachaye-na-bizhencziv/> (date of access: 20.05.2026).

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

ЧЕК-ЛИСТ ОЦІНКИ ПОДАТКОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ФІЗИЧНИХ ОСІБ ДЛЯ ПОСАДОВИХ ОСІБ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

1. ПРИЗНАЧЕННЯ ЧЕК-ЛИСТА

Цей чек-лист призначений для використання посадовими особами контролюючих органів під час оцінки податкового резидентства фізичних осіб у випадках, коли встановлення резидентського статусу потребує не лише формального застосування критеріїв Податкового кодексу України, а й аналізу реального змістовного зв'язку особи з Україною або іншою юрисдикцією.

Чек-лист може застосовуватися, зокрема:

- під час документальних перевірок фізичних осіб щодо правильності визначення податкового статусу та обсягу податкового обов'язку;
- під час підготовки ІПК з питань резидентства, оподаткування іноземних доходів, застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування та визначення центру життєвих інтересів;
- під час розгляду звернень платників щодо підтвердження або спростування статусу податкового резидента України;
- під час аналізу ситуацій подвійного резидентства та підготовки позиції компетентного органу в межах процедури взаємного узгодження (MAP);
- під час оцінки наслідків вимушеного переміщення, тривалого перебування за кордоном, дистанційної роботи, цифрової мобільності, інвестиційних віз або інших нетипових моделей транскордонної присутності;

- під час формування правової позиції ДПС у судових спорах щодо податкового резидентства фізичних осіб.

2. ЗАГАЛЬНА ЛОГІКА ОЦІНКИ

Оцінка податкового резидентства здійснюється у два послідовні етапи.

Перший етап – встановлення формальних підстав для резидентства: ДПС визначає, чи виконані критерії, передбачені ПКУ, міжнародним договором або нормами іноземного права.

Другий етап – змістовна перевірка взаємної фіскальної приналежності: ДПС оцінює, чи справді встановлені формальні ознаки відображають достатній податковий зв'язок особи з державою та чи є обсяг податкових наслідків пропорційним такому зв'язку.

***Примітка:** Чек-лист не є вичерпним переліком. Усі факти підлягають документальному підтвердженню.*

БЛОК І. ПОПЕРЕДНЯ ІДЕНТИФІКАЦІЯ СИТУАЦІЇ

Перед початком оцінки ДПС визначає тип ситуації: чи є переміщення добровільним чи вимушеним, чи існує ризик подвійного резидентства, чи надано іноземний сертифікат резидентства тощо.

№	Питання	Так	Ні	Примітки
1.1	Чи є особа громадянином України?	☐	☐	
1.2	Чи зареєстрована особа за місцем проживання в Україні?	☐	☐	
1.3	Чи має особа РНОКПП (ідентифікаційний номер)?	☐	☐	
1.4	Чи перебуває особа фізично на території України більше 183 календарних днів у календарному	☐	☐	

№	Питання	Так	Ні	Примітки
	(податковому) році відповідно до підпункту «в» підпункту 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 ПКУ?» Примітка: для цілей застосування конвенцій визначальним є 12-місячний період, що може не збігатися з календарним роком.			
1.5	Чи надала особа іноземний сертифікат про податкове резидентство іншої держави?	☐	☐	Якщо так – зафіксувати, перейти до Блоку III
1.6	Чи є особа такою, що перебуває за межами України внаслідок обставин вимушеного характеру (надання тимчасового захисту іноземною державою, статус біженця, евакуація тощо) у розумінні підпункту 14.1.213-1 ПКУ (в редакції, запропонованій у Додатку Б)?	☐	☐	Якщо так – перейти до Блоку VI

БЛОК II. ОЦІНКА ЗА КРИТЕРІЄМ ЦЕНТРУ ЖИТТЄВИХ ІНТЕРЕСІВ

Блок II-А. Особисті та сімейні зв'язки

№	Питання	Відповідь / Юрисдикція
2.1	Де фактично проживають найближчі члени сім'ї (чоловік/дружина, діти)?	
2.2	Де навчаються діти?	

№	Питання	Відповідь / Юрисдикція
2.3	Де особа та члени її сім'ї отримують медичну допомогу, наявність медичного страхування?	
2.4	Де особа є членом релігійної громади, клубу, громадської чи іншої подібної організації?	
2.5	Де розташоване основне місце проживання (власне/орендоване, тривалість проживання)?	

Блок II-Б. Економічні зв'язки

№	Питання	Відповідь / Юрисдикція
2.6	Де розташоване основне місце роботи або де здійснюється підприємницька діяльність?	
2.7	Де відкриті основні банківські рахунки та де здійснюються основні фінансові операції?	
2.8	Де особа є власником нерухомості (крім тимчасового житла)?	
2.9	Де знаходяться основні інвестиції, корпоративні права, частки в підприємствах?	
2.10	Де особа сплачує соціальні внески, є учасником пенсійної системи?	

Примітка: Висновок за критерієм центру життєвих інтересів приймається на підставі сукупної оцінки всіх встановлених фактів, при якій пріоритет надається характеру, тривалості та стабільності зв'язків, а не їхній кількості. Жоден окремий критерій не є самодостатнім. Якщо після оцінки всіх факторів Блоку II встановити переважну юрисдикцію центру життєвих інтересів неможливо – перейти до Блоку III.

БЛОК III. РОЗВ'ЯЗАННЯ КОНФЛІКТУ РЕЗИДЕНТСТВА (TIE-BREAKER RULES)

Застосовується при наявності конфлікту між українськими та іноземними правилами визначення резидентства. Послідовність критеріїв відповідає п. 2 ст. 4 Типової модельної конвенції ОЕСР 2017 р.

№	Критерій (за пріоритетом)	Результат / Юрисдикція
3.1	Наявність постійного житла (власне або орендоване понад 1 рік): де?	
3.2	Якщо постійне житло є в обох державах – де центр життєвих інтересів (за Блоком II)?	
3.3	Якщо ЦЖІ неможливо встановити – де особа зазвичай проживає (<i>habitual abode</i>)?	
3.4	Якщо відповідь однакова – громадянство якої держави має особа?	
3.5	Якщо подвійне громадянство або жодного – направити на МАР (зафіксувати, підготувати запит)	

БЛОК IV. ІНДИКАТОРИ РИЗИКУ ШТУЧНОГО (ПОЗБАВЛЕНОГО ЕКОНОМІЧНОГО ЗМІСТУ) ПЕРЕНЕСЕННЯ РЕЗИДЕНТСЬКОГО СТАТУСУ
(підстава для поглибленої перевірки та можливого застосування загального правила проти уникнення оподаткування)

№	Індикатор ризику	Виявлено
4.1	Заявлена зміна резидентства відбулась протягом менш ніж 6 місяців до виникнення значного доходу / до строку сплати податку	☐
4.2	Відсутність реального облаштування в новій юрисдикції (відсутність договору оренди/купівлі житла, дозволу на проживання)	☐
4.3	Збереження всіх економічних та особистих зв'язків з Україною попри формальну зміну реєстрації (за Блоком II)	☐
4.4	Нова юрисдикція є офшорною або такою, що не здійснює обмін податковою інформацією з Україною	☐
4.5	Відсутність сплати податків у жодній з юрисдикцій (феномен 'non-domicile' / 'nowhere resident')	☐
4.6	Збереження права підпису на українських банківських рахунках та корпоративних структурах	☐

Примітка: Виявлення двох або більше індикаторів є підставою для поглибленої перевірки та підготовки аналітичної службової записки. Застосування GAAR можливе виключно за умови доведення того, що основною метою або однією з основних цілей операції (дій) зі зміни резидентства було отримання податкової переваги, що суперечить меті та цілям відповідного положення ПКУ або міжнародного договору.

БЛОК V. ПРОПОРЦІЙНІСТЬ ПОДАТКОВИХ НАСЛІДКІВ

Навіть якщо особа визнається податковим резидентом, ДПС оцінює, чи є обсяг наслідків такого статусу пропорційним реальному зв'язку особи з державою.

№	Перевірочне питання	Так	Ні
5.1	Чи є підстави для оподаткування світового доходу?	☐	☐
5.2	Чи має застосовуватися конвенція про уникнення подвійного оподаткування?	☐	☐
5.3	Чи виникає подвійне резидентство?	☐	☐
5.4	Чи потрібне застосування процедура взаємного узгодження (MAP)?	☐	☐
5.5	Чи наявний сертифікат податкового резидентства іншої держави?	☐	☐
5.6	Чи підлягають зарахуванню податки, сплачені за кордоном?	☐	☐
5.7	Чи є підстави для обмеженого оподаткування лише доходів з джерелом в Україні?	☐	☐
5.8	Чи не призводить застосування резидентського режиму до надмірного адміністративного тягаря?	☐	☐

Примітка: Однаковий формальний статус не завжди повинен породжувати однаковий обсяг податкових наслідків. Якщо зв'язок є неповним або вимушеним – повне оподаткування світового доходу потребує додаткового обґрунтування.

БЛОК VI. СПЕЦІАЛЬНИЙ ПОРЯДОК ДЛЯ ВИМУШЕНО ПЕРЕМІЩЕНИХ ОСІБ

Застосовується при встановленні статусу тимчасового захисту або аналогічного. Ґрунтується на концепції вимушеного податкового резидентства.

№	Питання	Так	Ні
6.1	Чи підтверджений статус вимушено переміщеної особи офіційним документом?	☐	☐
6.2	Чи мала особа задокументовані зв'язки з Україною як державою резидентства до переміщення?	☐	☐
6.3	Чи свідчать наявні дані про намір особи повернутись до України?	☐	☐
6.4	Чи не минув 1 рік з моменту набуття статусу переміщеної особи?	☐	☐
6.5	Чи зберегла особа постійне житло, сімейні або економічні зв'язки з Україною?	☐	☐
6.6	Чи перенесла особа основні активи, бізнес або сім'ю до іншої держави (ознака релокації)?	☐	☐

Примітка: Якщо відповіді на п. 6.1, 6.2, 6.4 – «Так»: особа зберігає статус резидента України в силу концепції вимушеного податкового резидентства – не нараховувати різниці у зв'язку з відсутністю понад 183 дні. Якщо п. 6.4 – «Ні» (сплинув 1 рік): перейти до стандартної процедури за Блоком II. Наявність ознаки п. 6.6 свідчить про можливу трансформацію вимушеного перебування у сталу релокацію.

БЛОК VII. ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ПІДСУМКОВИЙ ВИСНОВОК

Блок VII заповнюється посадовою особою контролюючого органу після завершення оцінки за всіма застосованими блоками чек-листа. Усі поля є обов'язковими; незаповнені поля свідчать про неповноту оцінки та є підставою для повернення матеріалів на доопрацювання.

7.1. Форма документування результатів оцінки

☐	Елемент форми	Зміст / Заповнення посадовою особою	Вказівки щодо заповнення
	Ідентифікація платника	РНОКПП: _____ ПІБ: _____ _____ Дата народження: _____ _____ Адреса реєстрації в Україні: _____	Заповнюється обов'язково. За відсутності РНОКПП – зазначити підставу.
	Звітний податковий рік	20__ рік	Зазначити податковий рік, за який проводиться оцінка резидентського статусу.
	Застосовані блоки чек-листа	Підкреслити застосовані: Блок I / Блок II-A / Блок II-B / Блок III / Блок IV / Блок V / Блок VI	Незастосований блок – зазначити підставу незастосування.
	Встановлений резидентський статус	☐ Резидент України ☐ Нерезидент України ☐ Конфлікт резидентства – потребує МАР ☐ Вимушений резидент (вимушене перебування)	Зазначити лише один варіант. За наявності конфлікту – перейти до п. «Рекомендовані дії».
	Правова підстава висновку	Норми ПКУ: _____ Конвенція про уникнення подвійного оподаткування з _____ (якщо застосовується): _____ Коментар до МК ОЕСР (рік видання, пункт): _____	Посилання мають бути конкретними: стаття, підпункт, пункт. Не допускається загальне посилання на «норми ПКУ».
	Застосована конвенція про уникнення подвійного оподаткування	Найменування конвенції: _____ _____ Дата набрання чинності: _____ Застосовані статті: _____	Заповнюється лише за наявності конфлікту резидентства або іноземного сертифіката. За відсутності конвенції – «не застосовується».
	Рекомендовані подальші дії	☐ Направити запит до компетентного органу (МАР) ☐ Запросити додаткові документи	За потреби МАР – підготувати запит відповідно до статті 25

☐	Елемент форми	Зміст / Заповнення посадовою особою	Вказівки щодо заповнення
		від платника (перелік: _____) ☐ Підготувати ІПК / акт перевірки ☐ Передати справу до підрозділу міжнародного оподаткування ☐ Додаткових дій не потребує	відповідної конвенції та внутрішнього порядку ДПС.
	Посадова особа, що провела оцінку	Посада: _____ ПІБ: _____ Підпис: _____ Дата складення: _____	
	Погоджено керівником підрозділу	Посада: _____ ПІБ: _____ Підпис: _____ Дата погодження: _____	Погодження є обов'язковим у разі: встановлення статусу нерезидента; направлення на МАР; застосування GAAR (Блок IV).

7.2. Підсумковий висновок посадової особи контролюючого органу

Обирається один або, у виняткових випадках із письмовим обґрунтуванням, декілька варіантів висновку. Якщо жоден із наведених варіантів не відповідає ситуації – викласти висновок у вільній формі з обов'язковим посиланням на норму права.

Обрати	Підсумковий висновок посадової особи контролюючого органу
☐	Особа є податковим резидентом України; обсяг податкових наслідків резидентського статусу є пропорційним реальному зв'язку особи з державою та правово обґрунтованим.
☐	Особа не є податковим резидентом України; оподаткуванню підлягають лише доходи з джерелом походження в Україні відповідно до ПКУ та застосовної конвенції.
☐	Особа формально відповідає критеріям резидентства України, однак наявний конфлікт резидентства з іншою державою; справа підлягає вирішенню відповідно до tie-breaker rules статті 4 відповідної конвенції.

Обрати	Підсумковий висновок посадової особи контролюючого органу
☐	Наявний конфлікт резидентства двох держав, що не може бути вирішений шляхом застосування tie-breaker rules; справу направлено на процедуру взаємного узгодження (MAP) відповідно до статті 25 відповідної конвенції.
☐	Перебування особи в іноземній державі має вимушений характер у розумінні концепції вимушеного податкового резидентства; попередній статус резидента України зберігається.
☐	Перебування особи, що розпочалося як вимушене, набуло ознак сталої релокації (виявлено ознаку підпункту 6.6 Блоку VI); необхідне повторне проведення оцінки за стандартною процедурою Блоків I–V.
☐	Наданих доказів недостатньо для прийняття остаточного висновку; контролюючий орган пропонує платнику надати такі додаткові документи та відомості: _____.

7.3. Стандарт доказування та мотивування

У рішенні, акті перевірки або індивідуальній податковій консультації (ІПК) контролюючий орган зобов'язаний висвітлити кожен із наведених нижче елементів мотивування. Відсутність будь-якого з них є підставою для визнання рішення (ІПК) протиправним у судовому порядку.

Вимога до мотивування	Зміст
Встановлені факти	Перелік фактів, підтверджених документально із зазначенням кожного доказу.
Оцінка доказів	Які докази прийнято, які відхилено та з яких підстав; чому одним доказам надано перевагу перед іншими.
Застосовані критерії резидентства	Конкретні критерії ПКУ та/або конвенції; підстава надання їм переваги в цій ситуації.
Міжнародний договір	Чи підлягає застосуванню конвенція; якщо так – які саме її положення та чому.
Подвійне резидентство	Чи оцінювався ризик подвійного резидентства; результат оцінки.

Вимога до мотивування	Зміст
Вимушений характер перебування	Чи аналізувалася можливість застосування концепції вимушеного резидентства; результат.
Пропорційність наслідків	Чи обґрунтовано, що обсяг податкових наслідків відповідає реальному зв'язку особи з державою.
Вимога до ІПК: Відповідь ДПС у формі ІПК повинна містити конкретний висновок щодо обставин, викладених платником, а не відтворення тексту норм ПКУ. ІПК, що містить лише переказ законодавства без застосування його до конкретної ситуації, є такою, що не відповідає вимогам статті 52 ПКУ та підлягає судовому оскарженню.	

ДОДАТОК Б

ПРОЕКТ ЗАКОНУ УКРАЇНИ

Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей визначення статусу податкового резидента фізичних осіб в умовах вимушеного переміщення

Верховна Рада України постановляє:

1. Внести до Податкового кодексу України (Відомості Верховної Ради України, 2011 р., № 13–17, ст. 112) такі зміни:

Пункт 14.1 статті 14 Кодексу доповнити підпунктом 14.1.213-1 такого змісту:

«14.1.213-1. Вимушене податкове перебування

14.1.213-1.1. Вимушене податкове перебування – фізична присутність фізичної особи на території держави, що виникла внаслідок надзвичайних обставин, які унеможливають або об'єктивно обмежують здатність особи вільно обрати державу свого перебування, та за відсутності якої особа не перебувала б на відповідній території.

Вимушене податкове перебування може набувати однієї з двох форм:

а) вимушене перебування в Україні – присутність особи на території України, зумовлена надзвичайними обставинами, що унеможливають її виїзд; така присутність не є самостійною підставою для набуття статусу податкового резидента України;

б) вимушене перебування поза Україною – присутність особи на території іноземної держави, зумовлена надзвичайними обставинами, що унеможливають її повернення в Україну; така присутність не є підставою для втрати статусу

податкового резидента України, якого особа набула до настання надзвичайних обставин.

Для цілей цього підпункту надзвичайними обставинами є події, що мають загальний, винятковий та об'єктивно непереборний характер і які унеможливають або істотно обмежують здатність особи вільно обрати державу свого перебування, а саме:

1) збройний конфлікт, у тому числі міжнародний або неміжнародний збройний конфлікт у розумінні міжнародного гуманітарного права, та військова окупація частини або всієї території держави;

2) оголошення надзвичайного або воєнного стану, що тягне за собою обмеження свободи пересування осіб через державний кордон;

3) пандемія або епідемія, оголошена компетентним міжнародним органом або відповідною державою, що супроводжується закриттям державного кордону або заборonoю виїзду;

4) стихійне лихо або техногенна катастрофа, що унеможливають перетин державного кордону в місцях постійного проживання особи;

5) інша подія, визнана Кабінетом Міністрів України надзвичайною обставиною для цілей цього підпункту.

Перебування особи під захистом тимчасового захисту, статусу біженця або аналогічного гуманітарного статусу в іноземній державі є доказом наявності надзвичайних обставин, але не є самотійною надзвичайною обставиною.

Вимушене податкове перебування визнається таким за одночасного дотримання всіх таких умов:

1) перебування фізичної особи в державі перебування розпочалося не раніше ніж за 30 календарних днів до офіційного настання надзвичайних обставин або після їх настання та перебуває у прямому причинному зв'язку з цими обставинами;

2) безпосередньо до настання надзвичайних обставин фізична особа мала статус податкового резидента держави, з якої вона вимушено переміщена, або мала в ній постійне житло чи центр життєвих інтересів;

3) фізична особа не вчинила жодної з дій, визначених абзацами першим – п'ятим частини п'ятої пп. 14.1.213-1.2, що свідчать про добровільне встановлення постійного зв'язку з державою перебування.

14.1.213-1.2. Режим вимушеного податкового перебування припиняється з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому настала перша з таких обставин:

1) фізична особа набула права на постійне проживання в державі перебування на підставах, не пов'язаних із наданням тимчасового захисту, статусу біженця або аналогічного гуманітарного статусу, наданого внаслідок надзвичайних обставин, передбачених цим підпунктом;

2) фізична особа придбала у власність житло в державі перебування в порядку, що не є наслідком програм гуманітарної або соціальної допомоги, пов'язаних із надзвичайними обставинами;

3) фізична особа зареєструвала в державі перебування юридичну особу або фізичну особу – підприємця як основного суб'єкта своєї підприємницької діяльності або перенесла до цієї держави управління раніше заснованою юридичною особою – резидентом України;

4) фізична особа розпочала виконання трудового договору або договору про надання послуг з роботодавцем або замовником – резидентом держави перебування на умовах, що не мають тимчасового характеру; при цьому тимчасовим вважається договір, укладений строком до 12 місяців або з умовою про припинення у разі зміни надзвичайних обставин.

Завідомо недостовірне подання відомостей щодо підстав або характеру перебування є підставою для скасування рішення про застосування режиму вимушеного

податкового перебування з моменту його прийняття з нарахуванням передбачених цим Кодексом санкцій і не є підставою для припинення режиму в розумінні цієї частини.

Строк вимушеного податкового перебування не може перевищувати 183 календарні дні протягом одного календарного року. У разі якщо надзвичайні обставини тривають після спливу зазначеного строку, контролюючий орган на підставі повідомлення фізичної особи, поданого відповідно до пункту 170.13 статті 170 цього Кодексу, підтверджує продовження режиму на наступний календарний рік, але не більше ніж на 183 календарні дні цього наступного року. Загальна сукупна тривалість вимушеного податкового перебування однієї фізичної особи в межах одного й того самого епізоду надзвичайних обставин не може перевищувати 365 календарних днів.

У разі масового переміщення осіб, спричиненого збройним конфліктом, окупацією, пандемією або іншою надзвичайною обставиною, що визнана такою відповідно до підпункту 5 частини другої пп. 14.1.213-1.1., Кабінет Міністрів України має право своєю постановою встановити для визначених категорій осіб продовжений строк вимушеного податкового перебування, що не може перевищувати 730 календарних днів сукупно».

Підпункт «в» підпункту 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 Кодексу після абзацу четвертого доповнити двома новими абзацами такого змісту:

«Дні вимушеного податкового перебування фізичної особи на території України або за її межами, підтверджені у порядку, визначеному пунктом 170.13 статті 170 цього Кодексу, виключаються з підрахунку кількості днів фізичної присутності для цілей підпункту «в» цього підпункту та не беруться до уваги при встановленні центру життєвих інтересів фізичної особи. Таке виключення не звільняє особу від обов'язку подання повідомлення відповідно до пункту 170.13 статті 170 цього Кодексу.

Перебування фізичної особи на території України, що кваліфіковане як вимушене відповідно до підпункту 14.1.213-1 цього пункту, не може бути самотійною підставою для висновку контролюючого органу про наявність у такої особи центру

життєвих інтересів в Україні, місця проживання в Україні або наміру набутти статус податкового резидента України. Це положення не обмежує право України оподатковувати доходи такої особи з джерелом їх походження в Україні відповідно до цього Кодексу та міжнародних договорів України».

Статтю 170 Кодексу доповнити пунктом 170.13 такого змісту:

«170.13. Порядок застосування режиму вимушеного податкового перебування.

170.13.1. *Фізична особа, яка вважає своє перебування на території України вимушеним у розумінні підпункту 14.1.213-1 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, подає до контролюючого органу за місцем своєї податкової реєстрації повідомлення про застосування режиму вимушеного податкового перебування не пізніше 1 травня року, наступного за звітним роком, в якому таке перебування мало місце.*

У разі якщо перебування розпочалося в поточному році і фізична особа має підстави вважати його вимушеним, повідомлення може бути подане до спливу поточного звітного року. У такому разі контролюючий орган зобов'язаний розглянути повідомлення та прийняти рішення до 1 квітня року, наступного за роком подання повідомлення.

170.13.2. *У повідомленні зазначаються: 1) дата початку перебування в іноземній державі або на відповідній частині території України; 2) держава або частина території, де фізична особа перебуває; 3) вид надзвичайної обставини відповідно до підпункту 14.1.213-1 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу; 4) держава, в якій фізична особа мала статус податкового резидента, постійне житло або центр життєвих інтересів до настання надзвичайних обставин; 5) відомості про відсутність обставин, визначених частиною п'ятою підпункту 14.1.213-1 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу.*

До повідомлення додаються наявні в особи документи, що підтверджують надзвичайний характер обставин, зокрема: рішення компетентних органів про оголошення надзвичайного або воєнного стану; документи про надання особі

тимчасового захисту, статусу біженця або аналогічного гуманітарного статусу; відомості про закриття державного кордону або введення заборони на виїзд; документи, що підтверджують попереднє резидентство або постійне місце проживання в державі, з якої здійснено переміщення. У разі неможливості отримання зазначених документів унаслідок надзвичайних обставин фізична особа надає письмове пояснення із зазначенням підстав неможливості їх отримання; таке пояснення має доказову силу, якщо не спростоване контролюючим органом.

170.13.3. Контролюючий орган зобов'язаний прийняти рішення щодо повідомлення, поданого відповідно до пункту 170.13.1 цієї статті, протягом 60 календарних днів з дня його отримання. Рішення про відмову у застосуванні режиму вимушеного податкового перебування повинне містити: перелік конкретних фактичних обставин, на підставі яких зроблено висновок про відсутність вимушеного характеру перебування або про добровільне перенесення центру життєвих інтересів; посилання на конкретні норми цього Кодексу та оцінку наданих особою доказів.

Неприйняття контролюючим органом рішення у строк, визначений абзацом першим цього пункту, є правомірною підставою для самостійного застосування фізичною особою режиму вимушеного податкового перебування за відповідний звітний рік без нарахування штрафних санкцій та пені. Контролюючий орган, що пропустив зазначений строк, зберігає право перевірки правомірності застосування режиму виключно в межах строків, встановлених статтею 102 цього Кодексу, і за умови доведення ним факту завідомо недостовірного подання відомостей фізичною особою.

170.13.4. Тягар доведення вимушеного характеру перебування в частині умов, визначених підпунктами 1–3 частини третьої підпункту 14.1.213-1 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, покладається на фізичну особу.

Тягар доведення наявності обставин, визначених частиною п'ятою підпункту 14.1.213-1 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, що свідчать про добровільне

перенесення центру життєвих інтересів до держави перебування або про припинення режиму вимушеного податкового перебування, покладається на контролюючий орган.

Для цілей цього пункту тягар доведення вважається виконаним, якщо подані або зібрані докази в їхній сукупності є достатніми для обґрунтованого висновку про наявність або відсутність відповідної обставини. Відсутність окремого документа не є самостійною підставою для відмови у застосуванні режиму або для його припинення, якщо відповідна обставина підтверджена іншими належними та допустимими доказами.».

2. Кабінету Міністрів України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом:

- 1) привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом;
- 2) забезпечити прийняття нормативно-правових актів, необхідних для реалізації цього Закону, зокрема визначити форму повідомлення, передбаченого пунктом 170.13.2 статті 170 Податкового кодексу України.

3. Цей Закон набирає чинності з дня, наступного за днем його опублікування.

Голова Верховної Ради України

МОДЕЛЬНА СТАТТЯ ДЛЯ ДВОСТОРОННІХ КОНВЕНЦІЙ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Пропонується для включення до нових конвенцій або як протокол до чинних

Стаття [X]. Вимушене перебування фізичної особи

1. Для цілей застосування цієї Конвенції та внутрішнього законодавства Договірних Держав у частині визначення резидентського статусу фізичної особи, періоди перебування фізичної особи на території Договірної Держави, прямо та безпосередньо зумовлені збройним конфліктом, окупацією, евакуацією, наданням тимчасового захисту або аналогічного гуманітарного статусу, пандемією, закриттям державного кордону, заборonoю виїзду з держави перебування, стихійним лихом, техногенною катастрофою або іншою подією загального, виняткового та об'єктивно непереборного характеру, не є самотійною підставою для визнання такої особи резидентом цієї Договірної Держави.

2. Пункт 1 цієї статті застосовується лише за одночасного дотримання таких умов: а) існує прямий причинний зв'язок між відповідною подією та перебуванням фізичної особи у відповідній Договірній Державі; б) безпосередньо до настання відповідної події фізична особа була резидентом, мала постійне житло, звичайне місце проживання або центр життєвих інтересів в іншій Договірній Державі або третій державі; с) фізична особа не вчинила дій, що свідчать про добровільне перенесення центру життєвих інтересів до Договірної Держави вимушеного перебування.

3. При застосуванні пункту 2 статті 4 цієї Конвенції щодо фізичної особи, на яку поширюється пункт 1 цієї статті, компетентні органи Договірних Держав виходять із презумпції збереження резидентства в тій Договірній Державі, в якій особа мала

резидентство, постійне житло або центр життєвих інтересів безпосередньо до настання відповідних обставин.

4. Строк, на який поширюється пункт 1 цієї статті, не може перевищувати 183 дні протягом будь-якого послідовного 12-місячного періоду. У разі якщо обставини, що зумовили вимушене перебування, тривають, компетентні органи Договірних Держав можуть за взаємною угодою в межах процедури взаємного узгодження продовжити цей строк до 365 днів.

5. Ця стаття не обмежує право Договірної Держави оподатковувати доходи фізичної особи з джерелом їх походження в цій Державі відповідно до положень цієї Конвенції.

6. Якщо між Договірними Державами виникають розбіжності щодо застосування цієї статті, питання вирішується за процедурою взаємного узгодження відповідно до статті [25] цієї Конвенції.

Примітка: «[X]» підлягає заміні на відповідний порядковий номер. Посилання на статтю [25] узгоджується з нумерацією статті про взаємне узгодження у відповідній конвенції. Статтю доцільно розміщувати після статті 4 (Резидент) конвенції.

МОДЕЛЬНА СТАТТЯ ДО MLI

Нова опційна стаття за принципом opt-in

Автентичний текст – англійською мовою Англійська версія (автентичний текст)

Article [X]. Forced Presence of Individuals in Extraordinary Circumstances

1. Where, for the purposes of a Covered Tax Agreement, the residence of an individual is determined by reference to physical presence, habitual abode, permanent home, centre of vital interests, or any substantially similar criterion, periods of presence of that individual in a Contracting Jurisdiction that are directly and substantially caused by extraordinary circumstances shall not, by themselves, constitute a sufficient basis for treating that individual as a resident of that Contracting Jurisdiction for the purposes of the Covered Tax Agreement.

2. For the purposes of this Article, "extraordinary circumstances" means armed conflict, occupation, evacuation, temporary protection or similar humanitarian status, pandemic, epidemic, closure of borders, prohibition of departure, natural disaster, technological disaster, or any other event of a general, exceptional and objectively unavoidable character that prevents or substantially restricts the individual's ability to freely choose the jurisdiction of his or her presence.

3. Paragraph 1 shall apply only where:

a) there is a direct causal link between the extraordinary circumstances and the individual's presence in the Contracting Jurisdiction;

b) the individual did not voluntarily transfer his or her centre of vital interests to that Contracting Jurisdiction; and

c) immediately before the occurrence of the extraordinary circumstances, the individual was a resident of, had a permanent home in, or had his or her habitual abode or centre of vital interests in the other Contracting Jurisdiction or in a third jurisdiction.

4. The period disregarded under paragraph 1 of this Article shall not exceed 183 days in any twelve-month period. The competent authorities of the Contracting Jurisdictions may, by mutual agreement, extend that period up to a maximum of 365 days.

5. Nothing in this Article shall affect the right of a Contracting Jurisdiction to tax income arising in that Contracting Jurisdiction in accordance with the provisions of the Covered Tax Agreement.

6. Where the Contracting Jurisdictions disagree as to the application of this Article, the case shall be subject to the mutual agreement procedure of the applicable Covered Tax Agreement, as modified by Article 16 of this Convention where applicable.

7. This Article shall apply to a Covered Tax Agreement only where both Contracting Jurisdictions have notified the Depositary of their choice to apply this Article to that agreement. Notification shall also include the date from which extraordinary circumstances within the meaning of paragraph 2 are considered to have commenced and, where applicable, to have ceased, for the purposes of that Contracting Jurisdiction.

Українська версія

Стаття [X]. Вимушене перебування фізичних осіб за надзвичайних обставин

1. Якщо для цілей охопленої податкової угоди резидентство фізичної особи визначається з урахуванням фізичної присутності, звичайного місця проживання, постійного житла, центру життєвих інтересів або будь-якого суттєво подібного критерію, періоди перебування фізичної особи в договірній юрисдикції, прямо та безпосередньо зумовлені надзвичайними обставинами, самі по собі не є достатньою

підставою для визнання такої особи резидентом цієї договірної юрисдикції для цілей охопленої податкової угоди.

2. Для цілей цієї статті «надзвичайні обставини» означають збройний конфлікт, окупацію, евакуацію, тимчасовий захист або подібний гуманітарний статус, пандемію, епідемію, закриття кордонів, заборону виїзду, стихійне лихо, техногенну катастрофу або іншу подію загального, виняткового та об'єктивно непереборного характеру, яка унеможливорює або істотно обмежує здатність фізичної особи вільно обирати юрисдикцію свого перебування.

3. Пункт 1 цієї статті застосовується лише за одночасного дотримання таких умов: а) існує прямий причинний зв'язок між надзвичайними обставинами та перебуванням фізичної особи у відповідній договірній юрисдикції; б) фізична особа не здійснила добровільного перенесення свого центру життєвих інтересів до цієї договірної юрисдикції; та с) безпосередньо до настання надзвичайних обставин фізична особа була резидентом, мала постійне житло або звичайне місце проживання чи центр життєвих інтересів в іншій договірній юрисдикції або в третій юрисдикції.

4. Строк, на який поширюється пункт 1 цієї статті, не може перевищувати 183 дні протягом будь-якого послідовного 12-місячного періоду. Компетентні органи договірних юрисдикцій можуть за взаємною угодою продовжити цей строк до 365 днів.

5. Ця стаття не обмежує право договірної юрисдикції оподатковувати доходи фізичної особи з джерелом їх походження у цій юрисдикції відповідно до положень охопленої податкової угоди.

6. Якщо між договірними юрисдикціями виникають розбіжності щодо застосування цієї статті, питання вирішується відповідно до процедури взаємного узгодження, передбаченої охопленою податковою угодою та зміненою статтею 16 цієї Конвенції, де це застосовно.

7. Ця стаття застосовується до охопленої податкової угоди лише в тому разі, якщо обидві договірні юрисдикції повідомили Депозитарія про своє рішення застосувати цю статтю до такої угоди. Повідомлення також включає дату, з якої надзвичайні обставини у розумінні пункту 2 вважаються такими, що почалися, та, де застосовно, такими, що припинилися, для цілей відповідної договірної юрисдикції.

Примітка: Стаття включається до MLI як нова опційна норма за механізмом opt-in. «X» підлягає заміні на відповідний порядковий номер. Посилання на статтю 16 MLI стосується механізму взаємного узгодження відповідно до чинної редакції MLI.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Вітюк М. С. «Податкове резидентство в епоху е-резидентства і цифрових кочівників: міжнародний досвід та український контекст» // *Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки*. 2024. № 13. С. 3–14. DOI: <https://doi.org/10.18523/2617-2607.2024.13.3-14>
2. Вітюк М. С. «На перетині інвестиційних віз та податкового резидентства: глобальні виклики» // *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2024. Вип. 84, ч. 3. С. 36–42. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.84.3.5>
3. Вітюк М. С. «Податкове резидентство вимушено переміщених осіб: узгодження з фундаментальними принципами справедливості та правової визначеності» // *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 4, ч. 2. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.2.20>
4. Кравченко Н. Г., і Вітюк М. С. «Гене́за податку та податкових відносин: переосмислення сучасної концепції податкового резидентства на засадах антропосоціокультурного підходу.» *Український політико-правовий дискурс, (21)*. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.19415322>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Вітюк М. С. «Концепція податкового резидентства фізичних осіб та верховенство права: наявність синергії чи привід до переосмислення?», *Актуальні дослідження правової та історичної науки. Випуск 69: матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції* (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 13–14 лютого 2025 р.), 10–14.

2. Вітюк М. С. «Антропосоціокультурна природа податку як змістовний вимір верховенства права», Загальнотеоретичне правознавство: перспективи розвитку: матеріали науково-практичної конференції, присвяченої пам'яті професора Миколи Козюбри (м. Київ, Національний університет «Києво-Могилянська академія», 10 грудня 2025 р.) (у друці).
3. Вітюк М. С. «Правова визначеність у регулюванні податкового резидентства: порівняльний аналіз підходів Великої Британії та України», Сто шості економіко-правові дискусії. Серія: Соціальні та гуманітарні науки (м. Львів, Україна, м. Ополе, Польща, 26-27 березня 2026 р.), 37-42.

Документ підписано у сервісі Вчасно

Вітюк М.С. _ Дисертація 12 червня 2026 2.0.pdf

Документ відправлено (3624002015): 16:51 12.06.2026

Документ отримано (3624002015): 16:51 12.06.2026

Відправник документу**Електронний підпис**

16:51 12.06.2026

Ідентифікаційний код: 3609404812

Вітюк Максим Сергійович

Власник ключа: Вітюк Максим Сергійович

Час перевірки КЕП/ЕЦП: 16:51 12.06.2026

Статус перевірки сертифікату: Сертифікат діє

Серійний номер: 2DBD5940D955E12A04000000454807007B312900

Тип підпису: кваліфікований

Тип сертифікату: кваліфікований