

Міністерство освіти і науки України

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «КИЄВО-МОГИЛЯНСЬКА АКАДЕМІЯ»

ФАКУЛЬТЕТ ПРАВНИЧИХ НАУК

Кафедра загальнотеоретичного правознавства та публічного права

**Магістерська робота**

освітній ступінь – магістр

на тему: **“Визначення податкового резидентства фізичних осіб через призму принципу справедливості як елементу верховенства права”**

“Determining the tax residency of individuals through the lens of the principle of fairness as an element of the rule of law”

**Виконав:** студент 2-го року навчання,  
Спеціальності

081 Право, галузь знань 08 Право

Ільющенков Олексій Петрович

**Керівник:** Кравченко Наталія Григорівна

Кандидат юридичних наук

Рецензент \_\_\_\_\_

(прізвище та ініціали)

Магістерська робота захищена

з оцінкою \_\_\_\_\_

Секретар ЕК \_\_\_\_\_

«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2026 р.

Київ 2026

## Декларація академічної доброчесності

Я Ільющенков Олексій Петрович, студент 2 року навчання магістерської програми факультету правничих наук за спеціальністю 081 «Право», адреса електронної пошти [o.iliushchenkov@ukma.edu.ua](mailto:o.iliushchenkov@ukma.edu.ua):

- підтверджую, що написана мною кваліфікаційна/магістерська робота на тему «Визначення податкового резидентства фізичних осіб через призму принципу справедливості як елементу верховенства права» відповідає вимогам академічної доброчесності та не містить порушень, передбачених пунктами 3.1.1-3.1.6 Положення про академічну доброчесність здобувачів НаУКМА від 07.03.2018 року, зі змістом якого ознайомлений;
- підтверджую, що надана мною електронна версія роботи є остаточною і готовою до перевірки;
- згоден на перевірку моєї роботи на відповідність критеріям академічної доброчесності, у будь-який спосіб, у тому числі порівняння змісту роботи та формування звіту подібності за допомогою електронної системи Unicheck або аналогу.
- даю згоду на архівування моєї роботи в репозитаріях та базах даних університету для порівняння цієї та майбутніх робіт.

01.05.2026  
Дата

  
Підпис

Ільющенков О.П.  
ПІБ

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	5
<b>РОЗДІЛ 1 Принцип справедливості та податки</b>	
1.1. Розуміння принципу справедливості у вітчизняній та зарубіжній доктрині. Податкова справедливість.....	10
1.2. Принцип справедливості у практиці ЄСПЛ (в контексті податкових прав).....	24
Висновки до розділу 1.....	29
<b>РОЗДІЛ 2 Визначення резидентства фізичних осіб на засадах податкової справедливості</b>	
2.1. Визначення податкового резидентства фізичних осіб через громадянство.....	31
2.2. Визначення податкового резидентства через місце проживання та «tie-breaker rules».....	38
2.3. Альтернативні підходи до визначення податкового резидентства фізичних осіб.....	49
Висновки до розділу 2.....	58
<b>РОЗДІЛ 3 Концепції податкового резидентства в контексті дотримання принципу справедливості в сучасних умовах (глобалізація, міграція, цифровізація).</b>	
3.1. Фундаментальні обмеження та практичні проблеми/«gaps» реалізації концепцій податкового резидентства.....	60
3.2. Перспективний підхід до визначення податкового резидентства фізичних осіб в Україні в сучасних умовах .....	73
Висновки до розділу 3.....	78

<b>ВИСНОВКИ</b> .....	80
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	84

## ВСТУП

*Актуальність теми* дослідження. Війна, демографічна та економічна криза, інші супутні проблеми, з якими зіткнулася Україна, змушують шукати рішення для їх подолання, зокрема, і щодо справедливого та ефективного визнання фізичної особи податковим резидентом України або іншої держави. Повномасштабна російська військова агресія 2022 р. та тривала війна на виснаження спричинила глобальну міграцію з України, що потенційно зменшує кількість податкових резидентів України та відповідно призводить до значних втрат дохідної частини бюджету і як наслідок - до зниження обороноздатності держави. За даними Євростату на 31.07.2024 р. більше 4.1 мільйонів громадян України отримали тимчасовий захист в ЄС (переважно в Німеччині, Польщі, Чехії) [1], а за даними ООН на 19.02.2026 р. кількість біженців, які виїхали з України складає майже 6 мільйонів осіб [2]. Запит на справедливий підхід до визнання особи податковим резидентом України за таких умов є не лише питанням моралі чи права, але і запорукою фізичного виживання. Громадяни України, які вимушено виїхали за кордон, зіткнулися з проблемою правового визначення статусу та можливістю подвійного оподаткування своїх доходів як в Україні, так і в державі перебування. Це призводить до зростання соціальної нерівності та напруги у суспільстві. Додатково накладається фактор все більшої цифровізації економіки як діяльності, «в якій основними засобами (факторами) виробництва є цифрові (електронні, віртуальні) дані як числові, так і текстові» [3]. Незважаючи на відсутність офіційної статистики щодо кількості в Україні «цифрових кочівників» (digital nomads - фізичних осіб, які за допомогою Інтернет, здійснюють професійну діяльність без обмеження до конкретної місцевості або країни [4, с. 5]), їх кількість є значною. Так, за період 2013 – 2017 р. 3% української робочої сили були задіяні в онлайн-роботі [5, с. 8], враховуючи наступні безпекові обмеження на фізичну присутність на роботі через COVID, а згодом і російсько-українську війну – цей відсоток має тільки зростати. Цифрові

кочівники мають можливість отримувати доходи від економічної діяльності в одній чи декількох державах, проживаючи в зовсім іншій. Як наслідок між державами виникає конкуренція за оподаткування таких “цифрових” доходів, яка обґрунтовується застосуванням різних підходів до визначення податкового резидентства особи.

У демократичній державі рішення цих та інших проблем має ґрунтуватися на принципі справедливості як обов’язкового елементу принципу верховенства права. Справедливе визначення податкового резидентства фізичної особи забезпечить дотримання суспільного договору, який розуміється “формальною чи неформальною домовленістю («згодою») про розподіл обов’язків і прав між державою й суспільством”[6], всіма його учасниками. Державі це дозволить планувати та наповнювати доходну частину бюджету, громадянам України - мати правову визначеність їхнього статусу та уникати подвійного оподаткування власних доходів.

***Значимість та необхідність дослідження*** вбачається у тому, що визначення податкового резидентства фізичних осіб через призму принципу справедливості знизить соціальну напругу в суспільстві, забезпечить правове регулювання статусу податкових резидентів України відповідно до ст. 1 Конституції України як демократичної, соціальної, правової держави, вирішить правові колізії та питання подвійного оподаткування.

***Ступінь наукової розробки теми.*** В основу цього дослідження покладено праці наступних науковців, дослідників та юристів-практиків: Дж. Ролз, М. Сендел, Р.Д. Вуд, Д. Елкінс, Ц. Даган, Е. Кемерман, А. Апелбі, Є. Леммерс, М. Кірш, М.І. Козюбра, В.В. Левкулович, Є.С. Маринчак, Р.О. Гаврилюк, В.Л. Андрущенко, С.С. Пирого, С. Гоза, С.П. Погребняк, С.В. Шевчук, О.М. Лобач, Н.Г. Кравченко, О. Кузнечикова, І. М. Мусійчук, І.М. Бондаренко, Л.І. Вдовічена, Є.М. Смичок, Г. О. Петренко, Я.В. Греца, Т. Р. Яроцька, І. Олендер, В.М. Слугоцька, З.А. Добош, М.С. Вітюк, Р.Г. Тіхоненко та інші.

**Дослідницьке питання:** «Як забезпечити справедливе визначення податкового резидентства фізичних осіб в демократичній державі?»

**Предметом дослідження** є сучасні підходи до справедливості та їх вплив на критерії визначення податкового резидентства фізичних осіб, конкуренція підходів різних держав до визначення податкового резидентства та шляхи її подолання.

**Об'єкт дослідження.** Об'єктом дослідження є суспільні відносини, які виникають у зв'язку із визначенням податкового резидентства фізичних осіб.

**Метою дослідження** є аналіз впливу різних філософських концепцій та правових доктрин щодо поняття справедливості на сучасні критерії визначення податкового резидентства фізичних осіб, що проявляється у підходах Модельної конвенції ОЕСР, договорах про уникнення подвійного оподаткування, податковому законодавстві України та інших держав, виявлення актуальних проблем правозастосування пов'язаних з справедливим визначенням податкового резидентства, а також удосконалення критеріїв визнання фізичної особи податковим резидентом через призму принципу справедливості.

Для досягнення заявленої мети потрібно вирішити наступні **завдання**:

1. Проаналізувати сучасні підходи до справедливості як філософської категорії, принципу права та елементу верховенства права.
2. Визначити підходи ЄСПЛ у застосуванні принципу справедливості до прав платників податків.
3. Проаналізувати різні концепції податкового резидентства з погляду дотримання принципу справедливості та обставин (глобалізація, міграція, цифровізація), в яких ці концепції мають застосовуватися.
4. Визначити фундаментальні обмеження та практичні проблеми/«gaps», які виникають при реалізації концепцій податкового резидентства з точки зору дотримання принципу справедливості.

5. Запропонувати підхід до визначення податкового резидентства, який має відповідати принципу справедливості та практиці ЄСПЛ в умовах глобалізації і цифровізації.

Під час дослідження буде використовуватися поєднання природно-правового та аксіологічного методологічних світоглядних підходів до права, загальнонаукові та спеціально-наукові методи.

**Методи дослідження.** Для досягнення мети та задач дослідження застосовується людиноцентричний світоглядний підхід, що передбачає розгляд порушених питань через природну концепцію праворозуміння та призму справедливості, розумності, дотримання прав та свобод людини.

Із загальнонаукових методів використовуються: аксіологічний – визначення податкового резидентства фізичної особи через відповідність цінностям прав людини, справедливості, правової визначеності, об'єктивності, належності; аналітичний – аналіз норм податкового права різних країн, Модельної конвенції ОЕСР з питань податкового резидентства фізичної особи; системний – розгляд податкового резидентства як єдиної системи норм з власним балансом прав, обов'язків та інтересів; функціональний – вивчення функціональних залежностей елементів податкового резидентства фізичних осіб між собою та їхнього впливу на критерії визначення того чи іншого резидентського статусу; інституційний – дослідження місця та ролі резидентського статусу фізичних осіб в економічному значенні для держави; порівняльний – порівняння підходів до поняття справедливості у контексті податкового резидентства фізичних осіб; діалектичний – виявлення притаманних для податкового резидентства зв'язків та суперечностей, виявлення залежності форми податкового резидентства від його сутності; герменевтичний – тлумачення різних критеріїв визначення податкового резидентства через призму принципу справедливості.

Серед спеціально-наукових методів застосовуються: формально-юридичний – для дослідження процедурних моментів визначення статусу податкового резидента; інтерпретації – за допомогою різних способів тлумачення норм права встановити точний зміст положень, які визначають резидентський статус фізичної особи; порівняльно-правовий – для порівняльного аналізу специфічних положень окремих інститутів податкового резидентства різних країн.

## РОЗДІЛ 1

### Принцип справедливості та податки

#### 1.1. Розуміння принципу справедливості у вітчизняній та зарубіжній доктрині. Податкова справедливість.

Справедливість від самого початку розглядається як провідний обов'язковий елементом права, який забезпечує його загальнолюдський вимір та сутнісну (субстантивну) наповненість. Власне ще з Античності видатні римські юристи зазначали про зв'язок права та справедливості. Ульпіан виводив походження назви право від справедливості (*est [ius] autem a iustitia appellatum*), а на думку Цельса «право є мистецтвом про добре і справедливе» (*ius est ars boni et aequi*) [7, с. 257]. Сучасні відомі правники, наприклад, Г. Радбрух зазначає, що ідея права є ні чим іншим, ніж справедливістю [8, с. 47], М.І. Козюбра визначає справедливість як визначальну ознаку права, що уособлює його сутність [9, с. 139]. Саме втілення ідеї справедливості в праві є найкращім способом його законності, встановленням «правильного» і «неправильного» в законодавстві, межами дозволеного і недозволеного у суспільних відносинах. Розуміння справедливості у праві можна дослідити через розгляд окремих аспектів справедливості, які тісно взаємопов'язані між собою.

Так, Аристотель вперше виділяє дві форми справедливості: зрівнювальна, яка ґрунтується на принципах еквівалентності, рівності у володінні благами, обмін рівного за рівне; та розподільча, яка розподіляє блага в залежності від достоїнств осіб, тобто з урахуванням особливостей суб'єктів (вік, стать, заслуги тощо). [9, с. 143]

Аристотель також розрізняв справедливість на загальну та приватну (окрему, індивідуальну) Існують дві різні тлумачення цієї класифікації. Перша можлива інтерпретація – через відмінність мотивів діяльності. В цьому разі

загальною справедливістю є чесною з дотримання законів, а приватна справедливість належить до індивідуальної рівності та чесності особи. Інше можливе тлумачення, через різницю суб'єктів діяльності. Приватна справедливість тоді пов'язана з діяльністю держави в особі її посадових осіб. Загальна – з діяльністю будь-якої людини. [10, с. 82-83]

Справедливість може бути об'єктивною та суб'єктивною. Об'єктивна (або інша назва інституційна) справедливість реалізується в соціальних інститутах та набуває політичного характеру, коли впроваджується через право та державні інституції [11, с. 258]. Інституційну справедливість також називають соціальною. Саме в широкому значенні, тобто як першу добродієність всіх соціальних інститутів, як принцип, який стосується основної структури суспільства, соціальну справедливість розумів Дж. Ролз у своїй відомій праці «Теорія справедливості» [12, с. 31]. У вузькому значенні соціальна справедливість – це проблеми соціальних питань (бідність, безробіття, проблеми соціально-економічного розподілу) [13, с. 125-126], а в податковому значенні - забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення, врахування платоспроможності платника податків на розмір його податкових зобов'язань. Суб'єктивна (особиста) справедливість – це добродієність людини, яка добровільно виконує вимоги інституційної справедливості [12, с. 163]. Тобто особа має керуватися ідеями соціальної справедливості у власній діяльності навіть коли законодавства містить колізії або недоліки. Як підмітив О. Гьофе, особиста справедливість охоплюється відомою формулою Ульпіана щодо трьох основних приписів права: *honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere* — чесно жити, не завдавати шкоди іншому, віддавати кожному належне (Дигести, 1.1.10.1) [13, с. 71]. Особливо вимоги дотримання особистої справедливості ставляться до посадових осіб - представників державних інституцій.

Значний вплив на сучасне розуміння цього питання справила вже згадувана праця Дж. Ролза «Теорія справедливості», після якої зазвичай роблять поділ на формальну, змістовну та процедурну справедливість [12, с. 99-101, 102, 131].

Базова ідея формальної справедливості – «Золоте правило», до однакового слід ставитися однаково [14, с. 256, 258]. Для цього підходу акцент поставлено на безсторонність та послідовність при застосуванні правил. Як слушно зазначає С. П. Погребняк, «формальна справедливість імпліцитно присутня в самому понятті права, яке за своєю природою є нормативним явищем» та «ідея формальної справедливості лежить в основі формального аспекту принципу верховенства права» [11, с. 260-261]. У правовій сфері рівність найбільше втілюється у принципі формальної рівності та недискримінації. В такому аспекті розуміння справедливості, наприклад, виражена у рішенні Конституційного Суду України від 2 листопада 2004 р. № 15-рп/2004 (справа про призначення судом більш м'якого покарання), де зазначено, що «зазвичай справедливість розглядають як властивість права, виражену, зокрема, в рівному юридичному масштабі поведінки й у пропорційності юридичної відповідальності вчиненому правопорушенню» та «справедливе застосування норм права - є передусім недискримінаційний підхід, неупередженість» [15].

Процедурна справедливість полягає у дотриманні процедурних правил, які встановлені для досягнення справедливого результату. Виділяють суто процедурну, абсолютну і неабсолютну процедурну справедливість. Суто процедурна справедливість концентрується виключно на належному та коректному дотриманні процедури для отримання правильного результату [12, с. 133]. Отриманий результат (рішення) визнається справедливим незалежно від його суті за умови дотримання процедури. Ілюстрація цього аспекту – це будь-яка гра (у футбол, шахи), якщо тільки вона ведеться за правилами (що і вважається чесною грою). Абсолютна процедурна справедливість, вже крім дотримання процедури, вимагає ще й якогось незалежного критерію справедливого результату. Для наочності можна навести як приклад такий спосіб розподілу пирога на рівні частки, коли той, хто це робить, отримує свою частку останнім, що дозволяє припускати точність поділу часток, оскільки це у прямому інтересі того, хто ділить [11, с. 261, 264-265]. При неабсолютній процедурній

справедливості є незалежний критерій для правильного результату, але немає єдиної процедури, яка б точно привела до правильного результату [12, с. 133]. Найбільше цей аспект проявляється в судочинстві через концепцію «природної справедливості», що втілюється в доктрині процесуальної «належної правової процедури» (due process of law) [16, с. 233].

Втіленням змістовної справедливості є дотримання принципу пропорційності (розмірності). Ця ідея відображена в рішенні Конституційного Суду України від 20 червня 2007 р. № 5-рп/2007 (справа щодо кредиторів підприємств комунальної форми власності): «елементи права, зокрема розмірність, рівність, мораль, об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою дістала відображення в Конституції України» [17]. Принцип пропорційності неодноразово ставав центральним питанням меж судового розгляду. В цьому аспекті цікаві два рішення Федерального Конституційного суду Німеччини від 09.11.2011 р. та від 26.02.2014 р. щодо відповідності Основного Закону ФРН виборчого бар'єра 5%, а потім 3% за законом ФРН про європейські вибори. Визнаючи зниження виборчого бар'єра неконституційним, суд наголосив, що «Диференціація у виборчому праві може бути виправдана лише тими підставами, які закріплені Конституцією і мають вагу, здатну збалансувати рівність виборчого права. Сюди відноситься, зокрема, забезпечення дієздатності виборчого народного представництва»[18]. Далі було наголошено, що істотне значення для оцінки пропорційності має врахування всіх правових та фактичних обставин справи, при наступній зміні яких можлива інша конституційно-правова оцінка. З наведеного випиває, що змістовна справедливість є завжди відносною, а не абсолютною величиною. Те, що може бути справедливим в одних історичних, політичних чи інших фактичних обставинах, згодом при їх сутнісній зміні не відповідатиме визначенню справедливого та правильного.

У сфері обміну змістовна справедливість реалізується через еквівалентність під час взаємодії рівності та свободи учасників обміну, що має

створювати для них ситуацію “win-win”. В цій сфері змістовна справедливість пов’язана з аспектом зрівняльної справедливості та є притаманною для приватного права. Водночас одним із найбільш складним є визначення змістовної справедливості у сфері розподілу (наприклад, податків). Це питання належить до ідеї розподільчої (дистрибутивної) справедливості і саме тут принцип пропорційності розподілу має визначальну роль, що означає широке застосування розподільчої справедливості у сфері публічного права.

Великий внесок в розробку теми розподільчої справедливості зробив Дж. Ролз, який розвивав ідеї морального закону І. Канта. Його концепція побудована на принципах, які б дозволяли суспільству справедливо розподіляти права, соціальні блага, обов’язки та відповідальність. Сформульовані вони наступним чином:

«Перший принцип справедливості: кожна людина повинна мати рівні права стосовно найбільш загальної системи рівних основних свобод. Другий принцип справедливості: соціальні і економічні нерівності повинні бути організовані таким чином, аби вони були на користь найменш привілейованим, відкритими для кожного за умови справедливої рівності і можливостей». Перший принцип називають «принципом свободи», першу частину другого принципу – «принципом розрізень», а другу частину – «принципом рівних можливостей».

[19, с. 80]

За Дж. Ролзом принцип свободи є визначальним та переважає будь-які соціальні або економічні блага. До базових благ (свобод) повинен мати рівний доступ кожний учасник суспільства. Принцип рівних можливостей означає відкритий та рівний доступ для всіх до посад, які приносять економічні і соціальні блага. Принцип розрізень (*відмінності – курсив мій*) передбачає, що соціальні та економічні нерівності є справедливими тільки та лише за тієї умови, що вони йдуть на благо найменш забезпечених членів суспільства. Важливим теоретичним підґрунтям для прийняття принципів справедливості Дж. Ролза є уявний експеримент, відомий як «завіса невігластва» або «завіса незнання» (veil of ignorance). Його учасники в «початковій позиції» (original position) не знають

ким вони будуть в суспільстві і в цій ситуації, з точки зору розумності, мають обов'язково прийняти такі принципи, які максимізують мінімум, тобто захищають і забезпечують найменш захищені верстви населення [20].

Сучасна критика теорії Дж. Ролза доповнила її підходом спроможності М. Нусбаум. Так, М. Нусбаум вказала на наступні недоліки його підходу: неналежно забезпечує справедливість для людей з інвалідністю; не вирішує проблему нерівності між націями; проблему морального статусу тварин. Для вирішення цих недоліків, було запропоноване забезпечення спроможностей людини як реальних можливостей використовувати базові блага [21, с. 71, 75]. Згодом Е. Андерсон доповнила теорію розподільчої справедливості умовами практичної реалізації спроможностей через визначення метрик (тип блага) та правил (як розподіляти блага). В свою чергу метрики можуть бути суб'єктивними (щастя, уподобання) та об'єктивними (ресурси, тобто дохід, багатство, юридичні права; та функціонування тобто грамотність, здоров'я, мобільність) [22, с. 82]. Вбачається, що цей підхід через вимірювання різних індексів людського розвитку (незважаючи на всі його обмеження) є обґрунтованим та перспективним для практичного застосування.

Загалом, не дивлячись на наступну критику та уточнення, теорія Дж. Ролза і досі має значний вплив та є корисною для практичного використання під час визначення справедливого розподілу податків загалом і визначення податкового резидентства зокрема.

На абсолютно інших началах побудоване поняття справедливості з точки зору прихильників утилітаризму (Дж. Бентам, Дж. Міль), де справедливим є рішення, яке має наслідком найбільше щастя (благо) при найменшому стражданні. Цей підхід заперечує критерій справедливості дії на основі їх відповідності обов'язку та універсальним принципам, а не бажаним наслідкам [23, с. 44].

З інших сучасних концепцій варто відзначити: в «Імперії права» Р. М. Дворкіна справедливість є інституцією, що підлягає інтерпретації та тісно пов'язана з підставами закону та концепцією юридичних прав, які впливають з минулих політичних рішень, ліцензуючи державний примус; А. Сен розуміє справедливість через реалізацію та до ознак справедливості відносить зосередженість на соціальних реалізаціях, важливість свобод та можливостей, відкриту неупередженість та зосередженість на зменшенні несправедливості; для вже згаданого М. Сандела справедливість є не нейтральним процесом розподілу суспільством благ (прав та обов'язків, доходу, багатства, влади, можливостей, посад, почесей), заснованим на визнанні моральної сили зобов'язань, що зумовлюються приналежністю індивіда до спільнот, а не лише індивідуальним вибором або згодою. Справедливість пов'язана з оцінкою категорій пошани, призначення соціальних інститутів, добра для суспільства [24, с. 139, 143].

В теорії комунітарної (суспільної) справедливості Ф. Селзніка справедливість визначається через принцип обмеження. Видається слушним в цій концепції також заперечення єдиної абсолютної моделі справедливості та зауваження, що справедливість охоплює систему взаємопов'язаних змінних величин. Ф. Селзнік висуває наступні принципи справедливості: обґрунтованість (права повинні передбачатися законом чи звичаєм; виправданість передбачає, що при позбавленні (особи) права власності пропонуються обґрунтування цієї дії; рівність – подібні справи розглядаються в однакових умовах, всі люди рівні; безпристрасність; пропорційність при розподілі благ і призначенні міри відповідальності; взаємність; відплатність для постраждалої сторони; необхідність усвідомлення виживання і підтримки життя на мінімально прийнятному рівні; заслуженість; причетність [19, с. 83].

В. В. Левкулич робить висновок, що в основі будь-якої концепції справедливості «перебуває критерій симетрії між дійсним та належним», «змістову квінтесенцію справедливості визначає симетрія, еквівалентність і

відповідність дійсного та належного, ступінь когерентності дійсного належному. Справедливе – значить апріорі морально взірцеве й еталонне, а апостеріорі щонайменше прийнятне, таке, що не суперечить фундаментальним світоглядним уявленням про належне» [25, с. 438].

Ю.П. Пацурківський відзначав, що справедливість у праві з однієї сторони є ціннісною, а з іншої – оцінною категорією [26, с. 261].

Нарешті, не можна обійти стандарти справедливості як елементу верховенства права, які відображені в документі Венеціанської комісії «Rule of Law Checklist» (Мірило правовладдя), а також «Мірило верховенства права (правовладдя) національного рівня: практика України» («Rule of law Checklist at national level: case of Ukraine»).

«Rule of Law Checklist» [27, с. 26-27] оцінює верховенство права через дотримання принципу недискримінації (п. 69), тобто заборони «будь-якого необґрунтованого неоднакового ставлення згідно з актами права та/або за допомогою приписів права і що всім особам гарантовано однаковий та дієвий захист від дискримінації». Такий принцип відповідає аспекту формальної справедливості. Принцип рівності за приписами права (п. 70) розуміється за ознаками як формальної, так і змістовної справедливості, тобто «тракувати однорідні ситуації однаково, а відмінні ситуації – по-різному та гарантувати рівність щодо будь-якої підстави стосовно потенційної дискримінації». Більш того, рівність перед законом для досягнення мети верховенства права має відповідати принципів співвимірності (пропорційності) та допускати або навіть вимагати в окремих випадках позитивну дискримінацію, щоб подолати невігоди минулого чи виключність. Це пояснення чітко демонструє змістовний аспект справедливості. Ознаками процедурного аспекту справедливості є такі принципи як передбачуваність актів права, сталість і послідовність приписів права, справедливе судочинство.

Як доповнює «Rule of law Checklist at national level: case of Ukraine» [28, с. 88-89, 102], не може бути як прямої, так і не прямої дискримінації, а позитивна дискримінація має бути легітимною (передбаченою законами) та домірною (відновлювати баланс, а не надавати привілеї). Вкрай важливим для досягнення справедливості є вимоги домірності (пропорційності) такі як: «наявність легітимної та істотної мети, заради досягнення якої права людини обмежують; обґрунтованість, виправданість засобу досягнення поставленої мети; домірність обмеження прав людини тощо.» Оцінка пропорційності здійснюється через вимоги придатності та потрібності, заборону перебільшення та формалізму.

Обидва документи не визначають принцип справедливості в окремому розділі для оцінки досягнення стану верховенства права, але саме дотримання справедливості в різних її аспектах є суттю і духом всіх інших розділів, які стосуються законності, юридичної визначеності, запобіганню зловживанню, рівності перед законом та доступом до правосуддя.

Охопити всі наявні підходи до розуміння справедливості не є задачею цієї роботи, але наведений спектр підходів чітко дозволяє показати рівень складності визначення сутнісних характеристик цього правового принципу. Як бачимо, всі аспекти справедливості тісно взаємопов'язані між собою.

На вході до будівлі Податкової служби США (IRS) у Вашингтоні, округ Колумбія розміщено цитату судді Олівера Венделла Холмса-молодшого (Oliver Wendell Holmes, US Supreme Court Justice): «Taxes are what we pay for civilized society.» («Податки — це те, що ми платимо за цивілізоване суспільство») [29]. Це твердження досить влучно показує чому люди погоджуються платити податки та що саме податки мають забезпечувати. Справедливе оподаткування вбачається необхідним елементом цивілізованого суспільства.

Для того щоб дослідити зв'язок справедливості з питанням визначення особи платником податків тієї чи іншої держави доцільно звернутися до теорій оподаткування. За теорією захисту А. Сміта функція захисту особи державою

обґрунтовує необхідність оподаткування, а тому громадянство є достатнім критерієм для стягнення державою податків з доходів особи в обмін на відповідний захист. Теорія економічних зав'язків Г. фон Шанца звертає увагу на обов'язок сплати податків не через громадянство особи, а через поняття «економічної приналежності», тобто отримання переваг від господарської діяльності в певній країні викликає обов'язок сплачувати в ній податок. Водночас в сучасному світі відкритих кордонів та дистанційної цифрової діяльності одна особа може мати економічні зв'язки в багатьох державах, що викликає як подвійне оподаткування, так і ухилення від оподаткування через подібні обставини. Теорія публічної користі (суспільних благ) К. Вікселя та Е. Ліндаля загалом розглядає податки як пропорційну ціну за наданий державою обсяг суспільних послуг, а їх розмір має задовольняти надання їх належного рівня [30, с. 14-27].

Отже, найбільш загальні підстави для визнання оподаткування справедливим є надання захисту; користування перевагами країни перебування через економічну приналежність; обмін суспільних благ на податки. Разом з цим, лише цим справедливість в оподаткуванні не обмежується.

Є. М. Смичок зазначає, що справедливість у податковому праві має багатогранний характер та не зводиться тільки до міри податкового навантаження на платників податків, але стосується підходів до адміністрування податків з боку податкових органів, процедур виконання податкового обов'язку тощо. Справедливість у сфері оподаткування має як матеріально-правовий, так і процедурний вияв. Податкова справедливість складається з таких елементів як рівність, пропорційність, платоспроможність, прозорість та ефективність. Податкова система є справедливою, за умови пропорційності до законної мети її встановлення, є необхідною та мінімальною, містить об'єктивні та раціональні критерії для визначення оподатковуваної бази, не є надмірною в аспекті ставки та процедури адміністрування [31, с. 459, 466].

В науковій літературі податкову справедливість визначають через два принципи, які є наслідками один одного. Перший принцип – це горизонтальна справедливість (horizontal equity): платники податків, що перебувають у подібному становищі, повинні оподатковуватися однаково. Другий принцип – вертикальна справедливість (vertical equity): особи, що перебувають у іншому становищі, повинні оподатковуватися по-різному [32, с. 422-423], [33, с. 24]. Наприклад, ідея прогресивного оподаткування в залежності від рівня доходів є проявом принципу вертикальної справедливості. Загалом ці підходи відповідають таким аспектам як формальна та змістовна справедливість відповідно. Додатково треба відзначити, що англійське «equity» як справедливість ближче до значення рівність можливостей, чесність.

Також податкову справедливість виражають через дуальність економічної (tax fairness) та юридичної (tax justice), в якій tax fairness стосується зрівнювального (equitable) і перерозподільного оподаткування різних рівнів доходів, а tax justice – правового забезпечення і правосуддя в податковій сфері [34, с. 3]. Tax Justice (юридичну рівність платників) та Tax Fairness (економічну збалансованість податкового навантаження) визначають як два виміри податкової справедливості [35, с. 165].

В Україні податкова справедливість на галузевому рівні закріплена в основних засадах податкового законодавства відповідно до п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Можна виділити наступні принципи, які відображають різні аспекти справедливості в податковій площині, а саме:

«4.1.1. загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

4.1.2. рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної

приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

4.1.4. презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

4.1.6. соціальна справедливість - установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

4.1.8. нейтральність оподаткування - установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;»[36]

Загальність оподаткування та рівність і недопущення податкової дискримінації платників притаманні формальному аспекту справедливості. Презумпція правомірності рішень платника податку при неоднозначності податкового законодавства, соціальна справедливість, нейтральність оподаткування відображають змістовний аспект справедливості, тому що передбачають дотримання балансу та пропорційності.

Симптоматично, що соціальна справедливість визначається в ПКУ у вузькому значенні. Раніше, в редакції ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» соціальна справедливість визначалася в ще більш вузькому значенні, як «забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи»[37]. З іншої сторони, підхід до соціальної справедливості в широкому (інституційному) значенні відноситься до конституційного права, тому можливо законодавець мав рацію для такого визначення.

С. Федоров робить акцент на тому, що соціальна справедливість є оцінне поняття, яке виражається через «платоспроможність», де ключовим є питання як саме її оцінювати. При цьому ПКУ містить імперативні норми, які не надають суб'єкту владних повноважень можливість корегувати застосування правил з врахуванням обставин погіршення платоспроможності, що відповідало б принципу соціальної справедливості, окрім випадків здійснення розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу [38, с. 162-165]. Тобто переважно про застосування принципу соціальної справедливості в ПКУ можна говорити у випадку прийняття нормативно-правових актів у податковій сфері, а не конкретних актів індивідуальної дії.

Як зазначається, на відміну від Закону України «Про систему оподаткування» в ПКУ не знайшов своє відображення принцип доступності – забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів), а вже в перший звітний період виникли проблеми з тлумаченням окремих норм щодо декларування і подання звітності, зокрема, податковими агентами [39, с. 88]. Але доступність та зрозумілість права є однією з ознак верховенства права, необхідною передумовою належного виконання податкового законодавства і таким чином безпосередньо впливає на соціальну справедливість в широкому значенні, так само як і на аспект неабсолютної процедурної справедливості.

Загалом треба підтримати зауваження, яке зазначили І. І. Бабін та О. В. Дьомін, що в ст. 4 ПКУ змішуються принципи оподаткування, принципи податкового права, принципи податкового законодавства в одну категорію «основні засади податкового законодавства України», але ж «принципи оподаткування є певними універсальними початками, які не можуть і не повинні залежати винятково від волі законодавця. Такі базові ідеї (наприклад, рівність, справедливість) самі повинні спрямовувати законодавця в його законотворчій діяльності (створенні податкових законів), а не бути винятково результатом цієї діяльності» [40, с. 74-75]. Це призводить до ухвалення (під впливом

кон'юнктурної економічної ситуації) норм права, які спрямовані на розв'язання поточних завдань, що не завжди узгоджуються з принципами оподаткування [41, с. 44] та відповідно порушує загальну справедливість. Слушною є позиція, що потреба забезпечення надходжень грошових коштів до державного бюджету не може виправдати застосування заходів, що суперечать справедливості [31, с. 462]. Проте, навіть в цих умовах вказують приклади позитивних зрушень. Так, реальним впровадженням в податкову систему України принципу справедливості оподаткування наводиться Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» № 2120-IX від 15.03.2022 р., який здійснив лібералізацію спрощеної системи оподаткування; зменшив ставки оподаткування або взагалі звільнив від оподаткування певні товари та послуги; знизив ставку податку на додану вартість; звільнив від оподаткування допомогу Збройним Силам України та гуманітарну допомогу; лібералізував податковий облік, звітність і відповідальність платника податків за порушення податкового законодавства впродовж дії правового режиму воєнного стану в Україні [42, с. 70]. З іншої сторони, вказується, що ці нововведення підривають ідею рівності умов і справедливого перерозподілу податкового навантаження через те, що фактично однакові преференції отримали як ті, хто реально постраждав від бойових дій, так і ті, хто зазнав від них мінімального впливу [43, с. 165].

В ідеалі податкова справедливість має забезпечувати якнайповніше дотримання розподільчої (дистрибутивної) справедливості та соціальної справедливості в широкому значенні. Як наголошує Е. Камерман, справедливість є найважливішим правовим принципом щодо розподілу податкової юрисдикції [33, с. 25]. В той же час, в залежності від дуже різних обставин в цьому контексті з'являється відмінна, іноді кардинально інша, оцінка того, що є справедливим. Податкові підходи державних податкових інституцій часто залишаються на засадах позитивізму, що призводить до порушення платників податків та не відповідає сутнісним аспектам справедливості при формальному її дотриманні.

Вирішення цієї проблеми через зміну парадигми пропонує антропосоціокультурний підхід, який «системоутворюючим феноменом справедливості визнає людину, в державі та суспільстві вбачає лише інструменти обмеження, стримування несправедливості, зовнішнє середовище безпечного та справедливого існування людини» та концепція права людини на податки як «правова міра участі кожної людини у фінансуванні публічних благ», що за своєю природою виступала б істинною перерозподільною справедливістю [44, с. 19-20]. Використовуючи філософські напрацювання О. Гьофе щодо справедливості трансцендентального обміну публічними благами, введенням категорії коригуючої розподільчої справедливості, а також теорію маржиналізму [45, с. 212] обґрунтовується не протиставлення платника податків та держави, а перехід до егалітарної концепції податкового права людини в діалектичній єдності приватних та публічних інтересів платника податку та визнання держави інструментом задоволення як публічних, так і деколи приватних потреб особи. За такого розуміння «перерозподільна справедливість фактично співпадає з правом людини на податки.» Наявна формальна рівність, однаковий масштаб та співрозмірність права кожного на податки, а належний рівень пропорційності для кожного забезпечується через коригуючу розподільчу справедливість в темпоральній (трансцендентний обмін між поколіннями) та просторовій формі за допомогою держави як інструмента з врахуванням конкретних історичних умов та обмежень [44, с. 24-25].

## **1.2. Принцип справедливості у практиці ЄСПЛ (в контексті податкових прав).**

Європейський суд з прав людини (далі - ЄСПЛ) розглядає справи на відповідність Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами) (Європейська конвенція з прав людини) від 04.11.1950 р. (далі - ЄКПЛ). Судова практика ЄСПЛ містить загальні та практичні напрацювання

захисту принципу справедливості та прав людини. Звісно ЄКПЛ не містить і не має містити окремих положень щодо визначення податкового резидентства фізичних осіб, але позиції ЄСПЛ щодо застосування ст. 6 «Право на справедливий суд», ст. 13 «Право на ефективний засіб правового захисту» та ст. 14 «Заборона дискримінації», ст. 1 «Захист права власності» 1 протоколу до ЄКПЛ, ст. 4 «Право не бути притягненим до суду або покараним двічі» 7 протоколу до ЄКПЛ, ст. 1 «Загальна заборона дискримінації» 12 протоколу до ЄКПЛ буде корисним врахувати під час наступного розгляду співвідношення інтересів людини та держави для визначення податкового резидентства фізичних осіб через принцип справедливості.

Так, відповідно до сталої практики ЄСПЛ стандарти ст. 6 ЄКПЛ щодо справедливого суду можуть поширюватися на справи про застосування податкових штрафів за умови відповідності обставин справи трискладовому тесту (тест «Енгеля»): чи визнається протиправне діяння злочином за національним законодавством (критерій національного права); природа правопорушення та чи поширюється воно на невизначене коло осіб; ступінь суворості покарання або тяжкості санкцій та їх карний характер [46, с. 11].

Вперше цей тест було сформульовано у справі «Енгель та інші проти Нідерландів» (*Engel and Others v. Netherlands*) 08.06.1976 р., коли ЄСПЛ прийшов до висновку, що поняття «кримінального обвинувачення» має автономне значення і не обмежується цим поняттям в національному законодавстві.

При вирішенні питання про застосовність статті 6 ЄКПЛ (та ширше – ЄКПЛ загалом) до конкретних правовідносин, які лежать в сфері процесуального права і пов'язані із притягненням особи до юридичної відповідальності, суд має вирішити, чи є підстави прирівнювати відносини сторін до тих, які складаються при відправленні правосуддя по кримінальних справах. Стосовно податкових спорів ця доктрина найбільш повно була виражена в Рішенні по справі «Юссіла проти Фінляндії» від 23.11.2006 (№ 73053/01), пар.38 [47, с. 9]. Поширення ЄКПЛ

на податкові спори дає платникам податків додаткові гарантії або вищі стандарти доведення, такі як обов'язок довести вину особи (ч. 2 ст. 6 ЄКПЛ) або заборону подвійного притягнення до відповідальності за одне порушення (ст. 4 протоколу 7 до ЄКПЛ). За таких умов теоретична можливість поширення гарантій ЄКПЛ на податкові спори щодо визначення статусу особи як податкового резидента, разом із застосуванням до такої особи значних податкових санкцій, є важливим елементом процедурної справедливості.

У справі *Schokin v. Ukraine*, 23759/03, 37943/06, 14.10.2010, § 49-52 вже «якість закону» не відповідала вимогам ЄКПЛ, що і призвело до порушення прав заявника і принципу справедливості. ЄСПЛ ще раз наголосив на потребі відшукування справедливого балансу між вимогами загальних інтересів громади та вимогами захисту основних прав особи [48]. В цій справі можна говорити про застосування ЄСПЛ справедливості в її процедурному аспекті.

В аспекті розуміння ЄСПЛ формальної та змістовної справедливості (рівність, допустимість відмінності у непорівнянній ситуації або за наявності об'єктивного переконливого обґрунтування) можна навести рішення у справі *Hämäläinen v. Finland*, 37359/09, 26 July 2014, § 108:

«для виникнення питання за статтею 14 має існувати різниця в ставленні до осіб, які перебувають у відносно подібних ситуаціях. Така різниця в ставленні є дискримінаційною, якщо вона не має об'єктивного та розумного виправдання; іншими словами, якщо вона не переслідує законної мети або якщо немає розумного співвідношення пропорційності між застосованими засобами та метою, яку прагнуть досягти. Договірні держави користуються свободою розсуду в оцінці того, чи і якою мірою відмінності в інакше подібних ситуаціях виправдовують різницю в ставленні (див. *Burden v. the United Kingdom* [GC], № 13378/05, § 60, ECHR 2008).» [49]

Принцип пропорційності як визначальний аспект змістовної справедливості відіграє важливу роль для захисту права власності, зокрема і податків. Ст. 1 протоколу 1 до ЄКПЛ передбачає, що «Ніхто не може бути

позбавлений свого майна інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом або загальними принципами міжнародного права». Хоча ч. 2 цієї статті обмежує дію захисту права власності, правом держав вводити закони, які є «необхідними для здійснення контролю за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів.» [50], але ЄСПЛ наголошує на необхідності дотримання розумної пропорційності між втручанням у права особи та інтересами суспільства. В протилежному випадку можна говорити про порушення права на мирне володіння майном. У справі *Агосі проти Об'єднаного Королівства*» (*Agosi v. United Kingdom*, 24/10/1986), § 52:

«другий пункт слід тлумачити у світлі загального принципу, викладеного у першому реченні статті 1 ..., щодо забезпечення виконання цієї заборони також має існувати розумне співвідношення пропорційності між застосованими засобами та метою, яку прагнуть досягти; іншими словами, Суд повинен визначити, чи було досягнуто справедливого балансу між вимогами загального інтересу в цьому відношенні та інтересами окремої особи або осіб, яких це стосується (див. вищезгадане рішення у справі *Спорронга та Леннрота*, с. 26, пункт 69 та с. 28, пункт 73, та рішення у справі *Джеймса та інших* від 21 лютого 1986 року, серія А № 98, с. 34, пункт 50). Визначаючи, чи існує справедливий баланс, Суд визнає, що держава має широкі свободи розсуду як щодо вибору засобів виконання, так і щодо встановлення того, чи є наслідки виконання виправданими в загальних інтересах для досягнення мети відповідного закону.» [51]

Вимога пошуку «справедливого балансу» також зазначена ЄСПЛ у справі *Intersplav v. Ukraine*, 803/02, 23.05.2007, § 40:

«втручання у володіння заявника було непропорційним. Фактично, постійні затримки з відшкодуванням та компенсацією ПДВ у поєднанні з відсутністю ефективних засобів правового захисту для запобігання або припинення такої адміністративної практики, а також стан невизначеності щодо часу повернення його коштів, порушили «справедливий баланс» між вимогами суспільних інтересів та захистом права на мирне володіння майном. На думку

Суду, заявник ніс і продовжує нести індивідуальний та надмірний тягар (див., *mutatis mutandis*, *Buffalo Srl en liquidation*, згадане вище, § 39). Відповідно, мало місце і продовжує мати місце порушення статті 1 Протоколу № 1.» [52]

Аналогічні позиції ЄСПЛ висловив і в інших справах, наприклад, *Bulves AD v. Bulagria*, 3991/03, 22.04.2009, § 70 [53]; *Business Support Centre v. Bulgaria*, 6689/03, 18.03.2010, § 22 [54]. Отже, вимога справедливого балансу є неодмінною аргументацією ЄСПЛ у випадку встановлення порушення принципу пропорційності між інтересами приватної особи та держави.

У справа *Darby v. Sweden*, 11581/85, 23.10.1990 щодо оподаткування резидентів та нерезидентів Швеції було визнано, що обмеження для нерезидентів у використанні податкових пільг є дискримінаційними, тому у податкових відносинах резиденти та нерезиденти мають перебувати у рівному статусі. Це важливий аспект формальної справедливості. ЄСПЛ навів наступне обґрунтування цього рішення (§ 30-31):

«30. Стаття 1 Протоколу № 1, другий пункт (P1-1-2), встановлює, що обов'язок сплатити податок підпадає під сферу його застосування. Відповідно, стаття 14 (ст. 14) також застосовується (див., *mutatis mutandis*, рішення у справі Інзе від 28 жовтня 1987 року, серія А, № 126, с. 17-18, пункти 36-40).

31. Стаття 14 (ст. 14) захищає осіб, які перебувають у подібних ситуаціях, від дискримінації під час здійснення ними своїх прав згідно з Конвенцією та протоколами до неї. Однак різниця у ставленні до однієї з цих осіб буде дискримінаційною лише тоді, коли вона «не має об'єктивного та розумного виправдання», тобто якщо вона не переслідує «законної мети» та якщо немає «розумного співвідношення пропорційності між застосованими засобами та метою, яку прагнуть досягти» [55]

Наведені вище справи чітко демонструють прихильність ЄСПЛ до застосування справедливості у всіх її аспектах (формальному, змістовному, процедурному) та взаємозв'язках через захист та дотримання прав людини, які визначені в ЄКПЛ, а також намагання завжди врахувати конкретні обставини справи для її справедливого вирішення.

## Висновки до розділу 1.

Здійснений теоретико-правовий аналіз справедливості як філософської категорії, правового принципу, практики його застосування в рішеннях ЄСПЛ показує, що принцип справедливості має багатовимірний характер і може розкриватися через взаємопов'язані аспекти - формальний, змістовний та процедурний. Формальна (горизонтальна) справедливість передбачає рівність усіх перед законом і заборону дискримінації; змістовна (вертикальна) - орієнтується на пропорційність, баланс інтересів і врахування фактичних обставин; процедурна - гарантує дотримання належних правових процедур як передумови досягнення справедливого результату. Такий підхід підтверджується як класичними філософськими концепціями (Аристотель), так і сучасними теоріями справедливості (Дж. Ролз, Р. Дворкін, А. Сен, М. Сандел), що дозволяє розглядати справедливість не як статичну категорію, а як динамічну систему взаємопов'язаних критеріїв.

У сфері оподаткування принцип справедливості набуває специфічного змісту, пов'язаного передусім із реалізацією розподільчої (дистрибутивної) справедливості. Податкова справедливість проявляється через такі ключові елементи, як загальність оподаткування, рівність платників податків, недискримінація, соціальна справедливість та пропорційність податкового навантаження. Водночас чинне податкове законодавство України не завжди послідовно відображає ці засади, зокрема через змішування принципів права та законодавства та/або відсутності окремих важливих принципів, наприклад, доступності податкових норм.

Сучасне розуміння податкової справедливості поступово трансформується через людиноцентричний підхід, в межах якого держава розглядається як інструмент забезпечення балансу між публічними та приватними інтересами. У цьому контексті перспективною є концепція «права людини на податки», яка

передбачає справедливу участь особи у фінансуванні публічних благ із урахуванням її можливостей та соціально-економічного становища.

Судова практика ЄСПЛ може відігравати значну роль у формуванні стандартів справедливості у податкових правовідносинах шляхом послідовного застосування та тлумачення принципу справедливого балансу між інтересами держави та правами особи, зокрема у контексті захисту права власності, заборони дискримінації та забезпечення права на справедливий суд.

Принцип справедливості є системоутворюючим елементом верховенства права, його дотримання забезпечує легітимність податкової системи, зменшення соціальної напруги та досягнення балансу між фіскальними інтересами держави і правами платників податків. Ці методологічні основи покладені в подальше дослідження критеріїв визначення податкового резидентства фізичних осіб.

## РОЗДІЛ 2

### Визначення резидентства фізичних осіб на засадах податкової справедливості

#### 2.1. **Визначення податкового резидентства фізичних осіб через громадянство.**

Історично, з появою національним держав у 17-18 столітті, громадянство було прив'язано до обов'язку сплати податків. Так, британський прибутковий податок, запроваджений у 1799 році, встановлював оподаткування на основі громадянства [56, с. 29]. Як зазначає Є.С. Маринчак «для суспільства ХІХ століття, громадянство (підданство) та обов'язок зі сплати податку були нерозривними поняттями, оскільки перше передбачало друге, а друге не могло існувати без першого. Взаємозв'язок конституційних прав та обов'язків визначав правовий статус громадянина.» [30, с. 203 - 205] Громадяни сплачували податки з усіх джерел походження доходів, а громадяни інших держав лише з доходів, джерелом походження яких є територія певної держави. Громадянство як критерій податкового резидентства в умовах малої мобільності населення та очевидної фізичної прив'язки засобів виробництва (джерел доходу) до певної території забезпечувало стабільність та правову визначеність оподаткування доходів фізичних осіб та податковий суверенітет держави.

Але вже у другій половині 19 століття цей підхід зіткнувся з проблемою подвійного оподаткування через підвищення мобільності населення та розвитку міжнародної торгівлі. Це призвело до появи перших договорів про усунення подвійного оподаткування та введення принципу резидентства залежно від постійного місця проживання громадян, який поступово отримав міжнародне визнання: від формулювання в Проекті 1923 р. двосторонньої конвенції про уникнення подвійного оподаткування Ліги Націй до основи, базового підходу в Конвенції про уникнення подвійного оподаткування на доходи і капітал 1963

року (Модельній конвенції ОЕСР про податки на доходи та капітал в редакції 1977 р.(далі - Модельна конвенція ОЕСР) [57, с. 7 - 9].

Із запровадженням Модельної конвенції ОЕСР для більшості держав критерії громадянства значно втратив актуальність та став розглядатися як лише один з допоміжних критеріїв визначення податкового резидентства фізичної особи. Наразі понад 190 держав використовують оподаткування на основі постійного місця проживання [58] та лише декілька держав, зокрема, США, Еритрея, продовжують активно використовувати громадянство як головний критерій [59], інші мали або мають в законодавстві таку норму, але практично не застосовують її (Киргизстан [60], Північна Корея (до 1974 р.)).

Оскільки США є найбільш економічно розвиненою державою, яка використовує цей критерій, далі буде розглянута справедливість його застосування на прикладі США.

Наведемо правила хто буде визнатися податковим резидентом США[61]:

- громадянин США;
- негромадянин США, який відповідає критерію «грін-кард» (особі надано право постійного проживання в США за формою I-551);
- негромадянин США, який відповідає критерію суттєвої присутності протягом календарного року (з 1 січня по 31 грудня):
  - 31 день протягом поточного року, та
  - 183 дні протягом 3-річного періоду, що включає поточний рік та 2 роки безпосередньо перед ним\*, враховуючи:
    - Усі дні, коли ви були присутніми у поточному році, та
    - 1/3 днів, протягом яких ви були присутні у перший рік перед поточним роком, та
    - 1/6 днів, протягом яких ви були присутні у другому році перед поточним.

\* - винятки для певних категорій: викладачів, студентів, професійних спортсменів, осіб пов'язаних з іноземними урядом, особи не виїхали через стан здоров'я тощо.

Як видно, саме критерій громадянства США є основним для оподаткування всього доходу відповідної фізичної особи.

Питання справедливості оподаткування на основі громадянства активно використовувалися в обґрунтування прийняття цього критерію від самого початку його запровадження в США та продовжує обговорюватися і досі, зважаючи на численні ініціативи таких організацій як «Americans Citizens Abroad» та «Democrats Abroad».

Наприклад, наводилося наступне пояснення податкового закону 1861 р.: бажання змусити громадян за кордоном сплачувати додатковий податок як спосіб компенсації за нездатність зробити свої особисті внески до Союзу «у цей день його крайньої необхідності» (закон приймався під час Громадянської війни в США). Тобто вважалося, що громадяни США, які проживають за кордоном, несправедливо уникають тягар громадянства (а отже і свій внесок у суспільство), проживаючи за кордоном [62, с. 451].

Верховний суд США у 1924 році у справі *Cook v. Tait* підтвердив законність оподаткування громадян США, що постійно проживають за кордоном, на підставі їх громадянства на основі того, що «уряд за своєю природою приносить користь громадянину та його майну, де б воно не знаходилося, і, отже, має право зробити ці переваги повними» [63]. Переваги від прав, які надає громадянство, мають врівноважуватися обов'язками від сплати податків.

Традиційно аргументи щодо справедливості оподаткування за громадянством включають три елементи: зберігаючи своє громадянство, особи за замовчуванням погоджуються на оподаткування; це справедлива плата за державні блага, які громадяни отримують від своєї держави, перебуваючи за кордоном; проживання за кордоном не звільняє таких громадян від свого

соціального обов'язку сплачувати податки [64, с. 4, 7]. Там же додатково вказується, що «подвійний тиск мобільності та конкуренції між державами роз'єднує суспільний договір», але критерій громадянства дозволяє долати такі тренди, що підривають справедливий баланс видатків в суспільстві як «виток мізків», коли між державами існує конкуренція за платників податків, вводяться різні «нерезидентські» податкові режими; уникнення оподаткування «цифровими кочівниками» - особами які проживають в одній державі, але за допомогою засобів цифрової економіки отримують дохід з інших держав.

Більш детальну аргументацію цієї позиції наводить М. Кірш, який розглядає її через «теорію благ» (Benefits Theory) та «теорію платоспроможності» (Ability-to-Pay Theory) і зміст яких зазначено нижче [62, с. 470-488].

Теорія благ передбачає, що особи, які користуватися перевагами (благами) громадянства, перебуваючи за кордоном, повинні продовжувати нести відповідний пропорційний тягар у вигляді сплату податків. Як блага наводиться фізичний та правовий захист особи від такої сильної держави як США; захист особистого майна та інвестицій за кордоном; політичні права (право голосу); право на в'їзд в США; попередньо отримані блага (якісна освіта чи медицина).

Теорія платоспроможності робить акцент на розподільчій справедливості. З однієї сторони, громадянство є критерієм формальної самоідентифікації особи до певної спільноти або переконання, що переваги громадянства варто податкових витрат. З іншої сторони, різні ставки оподаткування доходу в США та в іноземній державі можуть призводити до подвійного оподаткування громадян, які проживають і отримують дохід за кордоном. Для вирівнювання відмінного статусу таких громадян, існує мережа договорів про уникнення подвійного оподаткування США та можливість отримати іноземний податковий кредит (далі – FTC) – податкова пільга, яка відображає визнання того, що країна, в якій виникає дохід, має першочергове право на оподаткування цього доходу, і

що країна, яка здійснює оподаткування на основі місця проживання (або громадянства), стягуватиме податок з цього іноземного доходу лише в тій мірі, в якій цього не робить країна джерела. Крім того, FTC має певні порогові значення, які дозволяють взагалі не сплачувати податки з іноземного доходу нижче відповідного рівня, як елемент справедливого розподілу.

Додатково стверджується, що новітні технічні та суспільні зміни тільки посилили оподаткування через громадянство. Розвиток інтернет посилив можливості для підтримки тісного зв'язку між громадянами за кордоном та їх державою (простіше та доступніше подавати звітність, отримати консультації, відчувати себе частиною громади). Можливість дистанційної роботи та так звана «деконструкція економічних функцій» або інакше глобалізація корпоративного управління та власності (коли компанії не зацікавлені у виробництві в США, а тільки в отриманні благ) сильно ускладнила оподаткування на основі джерела.

Жоден з цих доказів не є бездоганим та викликає наступні контраргументи.

Твердження, що членство людей у національній спільноті породжує зобов'язання підтримувати її та сплачувати податки для справедливого перерозподілу видатків, торкається фундаментальних питань приналежності, моралі та солідарності та ставить питання чи є громадянство кращим критерієм визначення приналежності. Громадянство є бінарним — ви або є громадянином, або ні, але членство в спільноті не будується за принципом «все або нічого», а радше є питанням різної інтенсивності зв'язків. Звертаючись до критерію суттєвої присутності для визнання податковим резидентом США (перебування протягом 31 дня в поточному році), навряд чи можна стверджувати про виникнення істотних зав'язків іммігранта з США як суспільством, якщо це не якісь виключні обставини. Громадянство не враховує випадки коли особа очевидно не бажає більше мати відношення до певної держави (біженці), отримання громадянство без згоди особи (так звані «випадкові громадяни»

внаслідок народження), у особи виникає більш сталий та постійний зв'язок з іншою спільнотою/державою (постійне проживання за кордоном). Вихід з громадянства ускладнюється тим, що більшість держав не дозволяє внаслідок цього перехід в статус особи без громадянства, а набуття іншого громадянства або підстав для його набуття, як правило, є тривалим по часу процесом.

Якщо для особи вихід з громадянства буде єдиним рішенням уникнення високих податків та позбавлення зв'язку з державою, то держава, особлива слабка держава, ризикує масово втратити своїх громадян, що призведе до зменшення податкової бази, економічної і політичної дестабілізації суспільства. Введення ж по суті покарання за вихід з громадянства для уникнення високих податків (приклад, Ex-PATRIOT Act [65]) викликає питання щодо втручання у межі свободи вибору та обмежує податкову конкуренції, яка в цілому є позитивним явищем, що покращує якість податкової системи.

Заперечення щодо теорії благ в тому, що особа може і не отримувати жодних вигід (благ) від громадянства, або навіть навпаки, мати негативні наслідки від статусу громадянина в іншій державі, особливо за умови ворожості в суспільстві чи державі перебування до її держави громадянства. Теорія благ передбачає відносини еквівалентності, обміну благ держави на податки громадянина, але особа за кордоном взагалі не користується певними благами, наприклад, фізичною інфраструктурою країни громадянства або правом на в'їзд, відсутня кореляція податку з отриманими минулими благами (освіта/медицина) або використання чи реальної можливості використання таких благ як право голосу.

Формальна рівність всіх громадян США для оподаткування повинна враховувати їх відмінний статус. Чинна система у вигляді договорів про уникнення подвійного оподаткування США та FTC має недоліки з точки зору дотримання умов змістовної (або ж вертикальної) справедливості. Мережа договорів про уникнення подвійного оподаткування США наразі охоплює 62

держави[66], тому можливі численні виключення. Модельна конвенція про уникнення подвійного оподаткування США [67], яка є основою для більшості укладених США відповідних договорів містить так звану «клаузулу про звільнення» (ч. 4 ст. 1), яка забороняє громадянину або резиденту Сполучених Штатів використовувати положення податкової угоди для уникнення оподаткування доходів з джерел у США. Аналогічне положення міститься в п. 3 ст. 1 Конвенцію між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень [68].

Вирівнюючи функція FTC теж викликає питання. Як визнає М. Кірш, різні ставки оподаткування можуть приводити до того, що іноземні доходи взагалі не будуть оподатковуватися [62, с. 504]. І навпаки, саме надання FTC лише на підставі того, що особа живе за кордоном і має певний дохід, дискримінують громадян, які перебувають в країні та отримують аналогічний рівень доходу, але не мають права на FTC. Навіть сума з якої особа отримує право на FTC по суті є довільною та викликає питання щодо критеріїв доцільності і домірності її визначення.

Також виділяють проблему складного адміністрування для визначення податкової бази (кількості платників податків за кордоном), що призводить до значного податкового розриву та визначення не підрахованої кількості платників як «невідома, але потенційно значна» [64, с. 7]. Там же наводяться дані, що через неможливість ефективно опрацювати отримані дані під сумнів ставиться дієвість FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)[69], який вимагає від іноземних фінансових установ передавати США інформацію про фінансові рахунки резидентами США відкриті в цих установах. Можна припустити що це більше технічні труднощі, які з часом можна подолати, але наразі така неефективність знижує ефект механізмів FATCA для дотримання умов розподільчої справедливості.

Прийняття FATCA показує ще одну проблему. Сильні держави, до яких беззаперечно відноситься в цей історичний період США, можуть забезпечити виконання вимог FATCA з сторони іноземних фінансових установ «м'якою силою», санкціями у вигляді запровадження спеціального 30 % податку на «порушників». Слабкі держави не будуть мати такої переваги. Тому те, що може працювати для США як провідної та економічно розвинутої держави, не буде працювати для менш потужних держав.

Можна було сподіватися, що з точки зору справедливості міжнародна співпраця з питань оподаткування (угоди про уникнення подвійного оподаткування) матиме виключно позитивний ефект. Але останні дослідження свідчать про те, що сильні держави використовують свою перевагу для нав'язування таких правил оподаткування доходів із джерела, які вимагають від держави-джерела (а це переважно країни, що розвиваються) відмову від оподаткування на користь податкових прав держави-проживання. Наприклад, цифрова економічна діяльність іноземного платника податків в країні джерела доходу, що не вимагає фізичної присутності [70, с. 12-13]. Зазначається, що ефект був настільки вираженим, що МВФ рекомендував країнам, які розвиваються, ретельно розглянути, чи варто їм укладати такі угоди [64, с. 7].

Отже, для визначення податкового резидентства критерій громадянства сам по собі не надає ідеального балансу врахування інтересів суспільства та особи і досягнення змістовної справедливості. До того ж його практичне реальне застосування для оподаткування доходів громадян, що проживають за кордоном, має такі істотні труднощі, які не переконують інші економічно розвинуті та потужні держави, за винятком США, його застосовувати.

## **2.2. Визначення податкового резидентства через місце проживання та «tie-breaker rules».**

Як зазначалося вище, підхід через критерій резидентства був відповіддю на нездатність критерію громадянства адекватно врегулювати питання визначення статусу платника податків під час все більшої глобалізації, міграції та цифровізації економічної діяльності.

Для вирішення конфліктних ситуацій в т.ч. щодо статусу резидента особи та уникнення її подвійного оподаткування була розроблена Модельна конвенція ОЕСР, підхід якої прийнятий переважною кількістю держав. Наразі діє редакція 2017 р. [71]. Модельна конвенція ОЕСР запровадила типове поняття «резидент» та «tie-braker test», який дозволяє вирішувати конфліктні ситуації між різними державами щодо визначення резидентського статусу фізичної особи.

Відповідно до ст. 4 Модельної конвенції ОЕСР резидентом є особа, яка за законодавством держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі постійного місця проживання (domicile), місця перебування (residence), керівного органу (place of management) або будь-якого іншого критерію аналогічного характеру. Якщо фізична особа виходить резидентом двох держав одночасно, то застосовуються наступні правила («tie-braker test») для визначення держави, з якою особа має більш тісний зв'язок:

- а) постійне місце проживання (permanent home);
- б) центр життєвих інтересів (centre of vital interests);
- в) звичайне місце проживання (habitual abode);
- г) громадянство (national);

Якщо жоден з цих критеріїв не дозволяє визначити статус резидента фізичної особи, конфліктна ситуація узгоджується компетентними органами держав за взаємною згодою. Якщо ж згоди між державами досягнуто не буде, то така особа оподатковується кожною з держав за власними правилами.

Модельна конвенція ОЕСР надає тлумачення зазначеним вище критеріям tie-braker test у Коментарях до конвенції.

Так, за критерієм «permanent home» роз'яснюється, що житло може бути будь-якої форми (будинок, апартаменти, квартира), як у власності, так і тільки у володінні особи (оренда); постійність означає, що житло організовано для не короткочасного проживання (тобто, не для туризму, ділової поїздки тощо). Наприклад, якщо особа здала належний їй на праві власності будинок в оренду, то на час оренди таке житло не може вважатися місцем проживання саме власника.

За критерієм «centre of vital interests» братимуться до уваги сімейні та соціальні стосунки особи, заняття, політична, культурна чи інша діяльність, місце роботи, місце, звідки особа розпоряджається своїм майном тощо (перелік не виключний). Тобто певна активність, яка демонструє де знаходиться центр життєвих інтересів особи.

За критерієм «habitual abode» визначальним є частота, тривалість та регулярність перебування особи в тій чи іншій державі, що є частиною її усталеного розпорядку життя і, отже, є більш ніж тимчасовими. При цьому наголошується, що не можна просто порахувати кількість днів, які особа проводить в тій чи іншій юрисдикції для застосування цього критерію.

Таким чином, Модельна конвенція ОЕСР надає державам загальні рекомендації щодо розв'язання спірних ситуацій під час визначення статусу податкового резидента особи, яка перебуває одночасно в двох державах. Проте, національне законодавство відповідних держав може містити інші підходи або відступи від типових правил.

При неоднакових критеріях визначення резидентства в національному законодавстві різних державах фізична особа може бути визнана резидентом двох або навіть більше країн, що призведе до подвійного оподаткування всіх доходів такої особи протягом звітного періоду. Це викликає очевидне порушення принципу справедливості.

В цьому контексті потрібно зазначити, що українське законодавство повністю відповідає правилам, які встановлені Модельною конвенцією ОЕСР.

Підпунктом 213 пунктом 1 статті 14 Податкового кодексу України визначається, що наявність місця проживання в Україні є основним критерієм для визнання фізичної особи податковим резидентом України [36].

Поняття місця проживання визначено статтею 29 Цивільного кодексу України, як житло, в якому фізична особа проживає постійно або тимчасово. Фізична особа може мати кілька місць проживання [72].

Для випадків, якщо фізична особа має місце проживання в іншій державі, Податковий кодекс України визначає додаткові критерії визначення податкового резидентства, які наочно можна представити так:

- фізична особа має місце ПОСТІЙНОГО проживання в Україні (якщо ні),
- центр життєвих інтересів (більш тісні особисті чи економічні зв'язки) фізичної особи в Україні (якщо ні),
- фізична особа провела в Україні не менше ніж 183 дні (якщо ні),
- наявне громадянство України.

При наявності іншого громадянства, для мети оподаткування, така особа вважається громадянином України. Введення в Україні в 2026 р. інституту множинного громадянства (Закон № 4502-ІХ) не впливає на чинні правила визначення резидентського статусу [73]. Самостійною достатньою підставою для визнання фізичної особи резидентом є її реєстрація як самозайнятої особи або самостійне визначення основного місця проживання на території України.

Для розв'язання проблеми подвійного оподаткування між Україною та іншими державами діє 70 конвенцій (договорів) про уникнення подвійного оподаткування [74]. Ці конвенції базуються на Модельній конвенції ОЕСР, а це означає, що для розв'язання проблем подвійного резидентства віддається

перевага ознакам постійного житла та центру життєвих інтересів, а не терміну проживання на території країни більше ніж 183 дні.

В той же час, потрібно визнати, що із застосуванням зазначених вище критеріїв на національному рівні не все однозначно.

Поняття «місце постійного проживання» в українському законодавстві не має, що створює правову колізію, яка буде розглянута в наступному розділі. В науковій літературі, місце постійного проживання визначається як «місце, де особа фактично проживає, а за неможливості встановити таке місце – місце, де ця особа зареєстрована як платник податку у встановленому порядку, чи місце, зазначене у паспорті або іншому посвідченні особи.» [75]. Для неповнолітнього чи особи, яка перебуває під опікою чи піклуванням, місцем проживання також може бути місце перебування батьків (одного з батьків), усиновителя, опікуна чи піклувальника.

Можливі випадки, коли визначити місце постійного проживання є складно або неможливо. Біженець може жити в тимчасовому місці прихистку держави-перебування та все ще зберігати в Україні у власності своє попереднє житло, яке використовувалося раніше як постійне місце проживання. Або житло біженця знищено, проте і закордоном місце постійного проживання об'єктивно не з'явилося.

Так само як держави-країни перебування особи, так і держави-країни громадянства може надавати різну вагу та оцінку елементам економічних та особистих інтересів особи та на підставі цього вважати, що центр життєвих інтересів особи перемістився або зберігся саме в цій державі.

Наприклад, держава-перебування вважає критерій центру життєвих інтересів найбільш важливим та застосовувати його до громадян України, які виїхали через війну, за індивідуальним підходом (Польща) [76]; взагалі виключити для біженців-громадян України критерій проживання більше 183 днів (Литва) [77]. Естонія вважає українських біженців податковими резидентами як

тільки особа переїхала і проживає більше 183 днів в Естонії [78]. Німеччина вважає біженців з України своїми резидентами за загальними правилами, в т.ч. у випадку постійного проживання. При цьому, місце проживання - це будь-яке місце, де особа утримує житло за обставин, які свідчать про те, що вона буде утримувати (фактично контролює, тобто примусове розміщення не підпадає під цю категорію) та користуватися цим житлом (за критерієм не тимчасовості, тобто більше 6 місяців, хоча з правила можливі виключення при утворенні більш тісних особистих чи економічних зв'язків). Житло має відповідати особистим та економічним обставинам особи. Тимчасове або імпровізоване помешкання не відповідає цим критеріям, якщо воно не призначене для постійного проживання [79].

Варто зазначити занадто формальну позицію до застосування критеріїв резидентності зі сторони українських податкових органів. Аналіз останніх індивідуальних податкових консультацій ДПС України (далі – ІПК), таких як № 4108/ІПК/99-00-24-03-03 ІПК від 30.07.2025[80], №4774/ІПК/99-00-24-03-03 від 05.09.2025[81] та № 4468/ІПК/99-00-24-03-03 від 20.08.2025[82], показує що наявність хоча б однієї з наступних ознак розглядається як підтвердження збереження резидентства України: реєстрація як ФОП чи самозайнятої особи; нерухомість, рахунок чи реєстрації місця проживання в Україні; родина (батьки, корпоративні права, робота в українській юридичній особі). Фактично здійснюється не оцінка ступеня зв'язку особи з Україною, а пошук будь-яких підстав для збереження особи в статусі податкового резидента. Особливість цих ІПК ще й в тому, що вони стосувалися питання визначення резидентності фізичної особи-кінцевого бенефіціарного власника для звітності за правилами контрольованих іноземних компаній (далі – КІК), для чого особа повинна бути податковим резидентом України за пп. 39-2.1.2 ПКУ. Але «фіскальний інтерес держави не скасовує вимогу діяти в межах права» [83], Більш того, в наведених ІПК замість прямої відповіді на поставлені питання вживається «особа може

вважатися» резидентом/нерезидентом відповідно, тобто отримані ППК жодним чином не покращують правову визначеність для особи її податкового статусу.

Окреме питання для фізичної особи, яка проживає в іншій державі, є відсутність механізмів самостійного визначення особою свого податкового нерезидентства в Україні. Постанова Великої палати Верховного Суду України від 23.01.2019 р. у справі № 536/1039/17 [84] сформувала висновок, що

вимога про встановлення фактів втрати статусу громадянина-резидента та набуття статусу громадянина-нерезидента не може розглядатися у судовому порядку безвідносно до дій заінтересованих осіб щодо конкретних прав, свобод та інтересів заявника. Вказані факти можуть бути встановлені судом, зокрема, під час розгляду справ щодо оподаткування доходів заявника чи порушення ним митних правил, а не в окремому чи позовному провадженні за правилами цивільного судочинства.

Фактично це судові рішення визначила на практиці чотири основні стратегії поведінки платників податків для підтвердження свого статусу податкового резидента, про що зазначає практик у цій сфері, адвокат О.В. Кузнечікова. Перша - пасивна, нічого не робити до моменту виникнення податкового спору; друга - активна, подати через електронний кабінет платника податків форму 5ДР зі зміною адреси проживання з української на закордонну та пояснення про зміну особистих обставин як призвели до перенесення за кордон центру життєвих інтересів (з документальним підтвердженням); третя – проактивна, завчасно звернутися до податкової за отриманням індивідуальної податкової консультації (далі - ППК) щодо визначення свого актуального статусу та належних податкових зобов'язань в Україні; четверта – профіскальна, пройти повну міграційну процедуру, подати податкову «нульову» звітну податкову декларацію [85]. Профіскальний підхід є дуже обтяжливий для платника податку, тому що передбачає необхідність врегулювання всіх зобов'язань особи (погашення боргів, штрафів, продаж нерухомості, корпоративних прав, подача всіх звітних декларацій, закриття рахунків), отримання дозволів від державних органів (довідка для військовозобов'язаних з ТЦК та СП) тощо [86, с. 106], хоча навіть це не гарантує відсутність претензій зі сторони податкових органів (за

відсутності фінального документа/рішення про визнання особи податковим нерезидентом).

Жоден з цих підходів не гарантує успіх, не відповідає принципу юридичної визначеності та має велику кількість застережень, які можуть призвести як до «позитивного», так і до «негативного» для платника податків результату. Про це свідчить і аналіз судової практики.

Так, в Постанові Верховний Суд у складі колегії судів Касаційного адміністративного суду від 01 липня 2021 р., справа № 751/4094/17, наголошується на необхідності «з'ясування дійсного й постійного місця проживання особи», замість формального підходу, коли суди попередніх інстанцій взяли до уваги лише формальне місце реєстрації та не врахували інших наданих доказів місця проживання платника податку [87].

В Постанові Другого апеляційного адміністративного суду від 05 жовтня 2022 р. у справі № 520/22616/21 визнано незаконним ухилення податкового органу від надання конкретного висновку (відповіді), що позивач вважається податковим резидентом Держави Ізраїль [88]. Аналогічний висновок містить і рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 05 грудня 2022 р. у справі № 440/7564/24 щодо звернення за ІПК для визнання податковим резидентом Австрії [89].

В рішенні Харківського окружного адміністративного суду від 14 жовтня 2024 р. у справі № 520/23643/24, суд детально проаналізував законодавство та усталену судову практику та практику ЄСПЛ та зробив висновок на користь платника податків, що зареєстроване місця проживання не підтверджує факт постійного місця проживання, тому що відсутні докази фактичного проживання за вказаною адресою, за умови надання доказів центру життєвих інтересів особи в ОАЕ. [90].

З іншої сторони в Постанові Третього апеляційного адміністративного суду від 16 жовтня 2024 р. у справі № 280/3288/24, суд підтвердив рішення

податкового органу, «що перебування за межами України та отримання тимчасового захисту в ФРН не є підставою для визнання особи нерезидентом України» (за наявності інших обставин – нерухомості в Україні) [91].

Відповідно до висновків в рішенні Печерського районного суду м. Києва від 17.08.2020 р. у справі 757/28600/20-ц, «процедура оформлення виїзду громадянина України за кордон на постійне місце проживання не може ототожнюватися з процедурою підтвердження його статусу резидента чи нерезидента» [92].

Зазначений перелік судових рішень дає підстави розглядати кожен випадок визначення статусу податкового резидентства індивідуальним, але з обов'язковим застосуванням конвенцій про уникнення подвійного оподаткування в частині визначення резидентства особи та з обов'язковим документальним детальним доведенням особистих та економічних зав'язків особи для визначення центру її життєвих інтересів. Судова практика також свідчить про випадки ухилення податкових органів від надання чітких відповідей в рамках ППК про статус податкового резидента особи, що обтяжує особу додатковими судовими витратами та ризиками невизначеності її статусу. В сукупності така ситуація не відповідає вимогам як формальної, так і змістовної справедливості та вочевидь вимагає зміни в правовому регулюванні.

Імплементация Україною у власне податкове законодавство «tie-breaker rules» відповідно до Модельної конвенції ОЕСР, викликає критику щодо невинновданого «самообмеження» податкової юрисдикції України. Зазначається, що іноземні країни (Естонія, Чехія, Данія, Польща, Литва) застосовують один-два критерії для визначення податкового резидентства фізичної особи на відміну від національного законодавства, яке пропонує послідовні правила, що враховують наявність місця проживання, постійного дому та центру життєвих інтересів в іноземній країні. Це призводить до визнання особи податковим нерезидентом України за національним законодавством навіть без наявності

спору з іншою податковою юрисдикцією, що відповідно збільшує адміністративні витрати на визначення резидентського статусу особи та штучно зменшує кількість платників податків [93, с. 49-51].

Наразі позиція ДПС України в наступних ІПК (№ 4468/ІПК/99-00-24-03-03 ІПК від 20.08.2025, № 3980/ІПК/99-00-24-03-03 ІПК від 24.07.2025, № 4046/ІПК/99-00-24-03-03 ІПК від 28.07.2025) полягає в тому, що критерії резидентства за ст. 4 договорів про уникнення подвійного оподаткування використовуються «виключно» для застосування положень самого міжнародного договору (та оподаткування окремих доходів особи за ним), а не для визначення/зміни резидентського статусу певної особи «як такої». Проте, ця позиція є поганим рішенням для подолання «самообмеження» податкової юрисдикції України. Подібне вузьке тлумачення фактично використовує внутрішнє право так, ніби міжнародного договору не існує. Адже відповідні міжнародні договори і мають після застосування національного права та конфлікту податкових юрисдикцій за «tie-braker test» визначати «фінальне» резидентство для уникнення подвійного оподаткування [94].

Для вирішення цієї ситуації пропонується дворівневий алгоритм застосування податкового законодавства за наявності чинного міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування: первинне визначення податкового зобов'язання за національним правом (перший рівень) та його подальше коригування на підставі положень міжнародного договору (другий рівень)[95, с. 399-400].

На міждержавному рівні для подолання несправедливості договорів про уникнення подвійного оподаткування пропонувалася концепція «міжнаціональної справедливості» (inter-nation equity) Р. Масгрейв та П. Масгрейв, яка передбачає оподаткування доходів на глобальному рівні, з наступним механізмом перерозподілу відповідно до рівня розвитку; інші пропозиції включають оподаткування лише у джерела, глобальний формульний

розподіл та спрощення моделей договорів про уникнення подвійного оподаткування, а деякі вчені взагалі пропонували обмежити або відмовитися від їх укладення [70, с. 14-15, 46-51].

Позитивними є останні зміни, що внесені 19.11.2025 р. в Коментарі до ст. 5 Модельної конвенції ОЕСР [96], які додали визначення «transborder working from home or other relevant place» та впливатимуть на податкові наслідки дистанційної роботи. До змін, робота з домашнього офісу (фізичне місце роботи) прирівнювалося до постійного представництва, що викликало оподаткування зарплати такого працівника в країні перебування. Після змін, додані критерії (комерційна чи особиста причина; менше чи більше 50% праці з дому), які впливають на визнання місця дистанційної роботи постійним представництвом в країні перебування [97]. Для біженців-громадян України, які працюють дистанційно закордоном більш ніж 183 днів на рік та локально підпадають під визначення місцевого резидента, це дозволяє зрозуміти та структурувати свій податковий статус перед податковими органами як України, так і країни перебування та уникнути подвійного оподаткування своєї зарплати (податку на доходи фізичних осіб, але не соціальних внесків або єдиного податку у випадку фізичної особи-підприємця – ці виплати наразі не включені у відповідні договори про уникнення подвійного оподаткування).

Таким чином, визначення податкового резидентства через місце проживання та «tie-breaker rules» виглядає логічним та досить послідовним способом визначення статусу податкового резидента, але його використання зустрічається із значними труднощами практичного правозастосування через суттєву зміну обставин в яких ці критерії мали б працювати, оцінювальні судження (місця постійного проживання, центр життєвих інтересів тощо), різне тлумачення термінів між податковими юрисдикціями, можливість для маніпуляції платників податків шляхом створення штучних умов щодо відповідних критеріїв та ухилення від сплати податків. Попри всю критику, критерії місце проживання та «tie-breaker rules» залишаються робочим

інструментом для визначення резидентності, але потребують внесення змін та сталої судової практики для дотримання справедливості у всіх її аспектах. За таких умов, в конкретній історичній ситуації України, можливим виходом є запровадження у національні адміністративні та судові практики принципу справедливого балансу ЄСПЛ та антропосоціокультурного підходу, який ставить податкові права людини на визначальне місце та саме через їх призму вирішує спірні питання статусу фізичної особи як податкового резидента.

### **2.3. Альтернативні підходи до визначення податкового резидентства фізичних осіб.**

Проблемні питання, які виникають під час правозастосування визначення податкового резидентства фізичних осіб через критерій громадянства або критерій постійного місця проживання, не могло не викликати пропонування альтернатив.

На мій погляд, найбільш цікавими підходами з точки зору принципу справедливості є податкова система заснована на принципі джерела; формулярний розподіл; скалярна концепція.

Не зважаючи на широку мережу договорів про уникнення подвійного оподаткування, які містять правила визначення податкового резидента, не можна стверджувати, що податкові системи різних держав в цьому питанні уніфіковані, тому що вони побудовані на змішуванні різних принципів джерела, податкового резидента та країни споживання. Застосування різних принципів оподаткування пов'язують з неможливістю однозначного визначення місця отримання (джерела) доходу. При цьому, «пріоритетом у міжнародному оподаткуванні є забезпечення умов, які визначають місце оподаткування там, де створюються прибутки та вартість», це відновлює «довіру до справедливості податкових систем і дозволить урядам ефективно здійснювати свій податковий суверенітет» [98, с. 76]. Зокрема, на досягнення цих цілей спрямовані рекомендації Організації

економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) проти розмивання податкової бази та переміщення прибутку (BEPS) [99]. З цієї точки зору, оподаткування у джерела виглядає бажаним підходом, який дозволяє досягти справедливого розподільчого балансу в оподаткуванні доходу між фізичною особою та державою, з однієї сторони, та між різними державами, з іншої сторони. Недоліком такого підходу є практичні труднощі з визначенням місця джерела доходу.

Окремі дослідники не вважають визначення джерела проблемою та пропонують для цього «аналізувати сукупний дохід фірми, який включає прибуток і заробітну плату. Місце виплати заробітної плати прямо вказує на місце отримання повного доходу (джерело доходу) – доданої вартості. А прибуток – це лише частина створеної доданої вартості.» Відтак «держава, в якій фактично одержана додана вартість і виплачена заробітна плата, автоматично ідентифікує джерело доходу» та «має ексклюзивне право на оподаткування всієї виробленої доданої вартості та її складових усіма податками, встановленими для цих складових у такій державі.» Після цього розподілений прибуток додатково оподатковується податком на дивіденди, що «доцільно здійснювати за принципом громадянства, а не резидентства», для уникнення штучного створення довільних умов місця проживання особи [100, с. 531-532]. Такий підхід дозволяє, наприклад, оподатковувати дохід від акцій незалежно від особи володільця або місцезнаходження емітента акцій, що зробить марним уникнення оподаткування через резидентність особи в офшорних юрисдикціях.

Ще одним аргументом на користь застосування оподаткування у джерела наводиться твердження про штучність та непродуктивність таких критеріїв визначення резидентського статусу, як місце проживання, перебування, центр життєвих інтересів. Так, наводиться, що для України – це фізична особа, яка має місце проживання в Україні, а для ЄС – всі країни-члени, а враховуючи угоди про безвізовий режим – практично будь-яка країна. Тому «таке визначення фізичної особи-резидента є нікчемним.» З врахуванням цього робиться висновок, що

єдиним критерієм визнання фізичної особи податковим резидентом є громадянство, а для осіб без громадянства чи іноземних громадян - резидентський статус визначати за місцем отримання доходів (аналогічно до юридичних осіб) [98, с. 80]. Такі критерії будуть об'єктивними та юридично визначеними, забезпечать справедливий розподіл світових доходів, які отримують податкові резиденти кожної із країн.

Наслідком пропонованого підходу є непотрібність всіх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, з приводу доцільності та справедливості яких висловлюються значні зауваження. Так, широке визначення резиденції фізичних і юридичних осіб в ст. 4 «Конвенцію між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи» дозволяє змінювати юрисдикцію за потреби переміщення доходів, що посилює корупційну складову у визначенні цих понять. Критикується прив'язка оподаткування роялті відповідно до країни проживання їх одержувача без розрізнення джерела (чи то від пов'язаною з країною-джерелом промисловою власністю, чи то від авторського права). Ці недоліки дозволяють переміщувати прибутки до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування [101, с. 241-243].

Підхід до визначення особи податковим резидентом на принципі джерела спрямований на вирішенні питання розподільчої справедливості для країн, які є джерелом доходу («імпортером капіталу»), та вимагає однозначного визначення місця отримання (джерела) доходу. Але він не дає відповідь чому розвинуті країни («експортери капіталу») мають відмовитися від чинної моделі розподілу податків на їх користь, применшує складність визначення джерела доходів в цифровій економіці, зменшує конкурентоспроможність країни-джерела доходу з-поміж таких самих країн за інвестиції як обмежений ресурс.

Система формульному розподілу (Formulary Apportionment) була запропонована А. Епплбі для подолання труднощів, що викликані поширенням

дистанційної праці, широкою міграцією працівників та розвитком цифрової економіки, з визначенням місця джерела доходу або постійного місця проживання особи в рамках існуючих правових конструкцій США [102, 64-65]. Зазначається, що саме формульний, а не конкретний розподіл є основною парадигмою для оподаткування прибутку підприємств, слугує практичним рішенням найбільш справедливого визначення джерела доходу підприємства від бізнесу та його наступного розподілу, покращить інвестиційний клімат, умови дотримання податкового законодавства та знизить ризик подвійного оподаткування всіх доходів особи. При цьому розвиток цифрової економіки призводить до конвергенції податкових характеристик «місце проживання»/«місцезнаходження» між корпораціями та фізичними особами [102, с. 67-68].

Там же зазначається, що формульний розподіл або унітарне оподаткування добре відомий в США метод розподілу між податковими юрисдикціями загального прибутку компанії до оподаткування, отриманого з території, де вона веде бізнес. До кінця 1970-х років застосувалася рівноважна трифакторна формулу розподілу, яка складалася з майна, заробітної плати та продажів/валової виручки, а пізніше – до переважної або єдиної формули, яка враховує коефіцієнт продажів. Формула доповнюється складним методом визначення надходжень до конкретної держави (наприклад, при продажі майна – за місцем, де клієнт отримав товар; при продажі послуг – за місцем їх надання або місце, де клієнт отримав від них вигоду).

Запропонований А. Епплбі формульний розподіл містить два альтернативні підходи до можливого розподілу, які піддаються тесту на внутрішню узгодженість, що означає перевірку на дискримінацію, якби кожна держава (штат) прийняв би аналогічне правило. В т.ч. це означає, по-перше, подолання подвійного оподаткування доходів в цих державах, по-друге, що «розмір податку обґрунтовано пов'язаний зі ступенем контакту, оскільки саме діяльність або

присутність платника податків у штаті може бути належним чином покладена на «справедливу частку податкового тягаря штату» [102, с. 94-95].

Перший підхід базується на уточненні правил фізичній присутності особи у відповідній державі чи штаті протягом податкового року. Час, проведений у кожній з держав є об'єктивним показником використання особою благ певної держави, що дає право на оподаткування доходу такої особи. За таких умов відсоток доходу, який має оподатковуватися в конкретній державі дорівнює загальному доходу помноженому на коефіцієнт (кількість днів фізичної присутності поділена на кількість днів календарного року). Для правової визначеності день зараховується тій державі, де особа провела більше 12 годин, а якщо це визначити не можливо – держава, де особа була найбільше часу протягом доби. Також пропонується для розподілу застосування певного мінімального порогу перебування (поріг *de minimis*) – не менше 7 днів, інакше час перебування в цій державі не повинен враховуватися в формулі розподілу. Існує єдине виключення в цьому підході – оподаткування нерухомості за місцем її розташування. Як видно, підхід через уточнення правил фізичній присутності вимагає деталізоване звітування (з застосуванням технологій відстеження часу) щодо часу перебування особи в тій чи іншій державі для цілей оподаткування її доходу [102, с. 104-112].

Оподаткування виключно у джерела фундаментально базується на аналізі економічної присутності (визначенні ринку, з якого було отримано дохід, і наданні державі ринку права оподатковувати цей дохід). Тобто фактично особа стає податковим резидентом залежно від місця отримання доходу. Це основа другого підходу. В цьому підході формулу розподілу визначають через економічну присутність, яка охоплює кожен категорію доходу, для якої потрібно створити специфічний режим. Підхід через економічну присутність вимагає окремих правил визначення правил оподаткування джерел доходу залежно від їх конкретних характеристик. Як наслідок, механізм розподілу має високу складність: окремо визначається єдиний коефіцієнт розподілу для кожного типу

доходів, що потім враховується у загальній формулі оподаткування доходу фізичної особи. Виділяються наступні типи доходу: від зайнятості; від особистих послуг або підприємницької діяльності, що не пов'язані з трудовою діяльністю; від нематеріального майна (роялі, дивіденди, продаж корпоративних прав); від нерухомості; інші доходи (виграші, аліменти тощо). Варто відзначити, що навіть сам автор визнає суттєве збільшення складності застосування такого підходу для фізичної особи-платника податків, але вважає, що точність та справедливість такого методу оподаткування виправдовує ці незручності [102, с. 113-117].

Не зважаючи на те, що формульний розподіл пропонується для покращення системи оподаткування США, яка визначає податкове резидентство фізичної особи через громадянства, окремі положення цієї концепції можуть бути корисні самі по собі. Так, якщо не всі, то окремі правила визначення фізичної присутності особи цілком можна інтегрувати і в правила «tie-braker test». З іншої сторони, у випадку запровадження тотального відстеження часу фізичної присутності особи постає фундаментальне питання свободи та меж втручання держави в приватне життя людини, що навряд чи можна виправдати простим дотриманням умов розподільчої справедливості. Також значне збільшення рівня складності адміністрування для фізичних осіб формульного розподілу вимагає більших витрат часу та ресурсів для його застосування.

Скалярна концепція податкової резидентності, запропонована Д. Елкінсом, закликає відмовитися від традиційного «бінарного» підходу (де особа є або повним резидентом, або нерезидентом) на користь моделі, де податкові зобов'язання залежать від ступеня асоціації (фактично інтенсивності зв'язків) особи з певною податковою юрисдикцією.

В обґрунтування необхідності зміни бінарного підходу на скалярний виділяють ряд фундаментальних недоліків бінарних концепцій податкового резидентства, які випливають з їх природи. По-перше, вони не визнають реальних асоціацій між особами та країнами, впливів різних ступенів асоціації

на соціальні зобов'язання, що впливають з розподільчої справедливості. За цих обставин треба говорити, що бінарні концепції не відповідають реальній взаємодії особи та суспільства. По-друге, вигоди (за «теорію вигоди»), отримані будь-якою конкретною особою, варіюються відповідно до ступеня асоціації між цією особою та країною. Тобто особа, яка перебуває в країні 300 днів, теоретично отримує більше послуг, ніж та, що перебуває 100 днів. Бінарний підхід ігнорує ці градації. По-третє, бінарна концепція членства є горизонтально нерівною. Це порушення вимог формальної справедливості. Наприклад, коли дві особи ідентичні в усіх аспектах, за винятком того, що одна провела 182 дні в країні, а інша 183, важко стверджувати, що вони не перебувають у подібному становищі, хоча їх податковий статус визначається кардинально по-різному. По-четверте, бінарні концепції податкового резидентства є маніпулятивними, тому що платники податків мають сильний стимул (за принципом все або нічого), щоб уникнути визнання їх резидентом, що матиме наслідком сплату значної суми податків [103, с. 151-152].

Скалярна концепція податкової резидентності полягає у визначенні проживання особи через питання в якій мірі ця особа є членом того чи іншого суспільства. Найпростіша модель для уявлення цієї міри - це лінійна шкала на основі фізичної присутності особи. Наприклад, особа, що перебувала в країні пів року, сплачує податок на іноземний дохід в розмірі, що становить 50% від ставки повного податкового резидента, 100 днів – орієнтовно одну третину, а 300 днів – приблизно дві третини від ставки повного податкового резидента. Тобто відповідно до скалярного підходу обсяг податкових зобов'язань має бути функцією інтенсивності зв'язку та визначати ступінь, міру оцінки інтенсивності такого зв'язку. Іншими словами, відображати уявну кількість благ, яку отримала особа від держави в залежності від часу проживання в цій державі, що відповідно до розподільчої справедливості буде найточніше визначати її обов'язок сплатити податки за користування цими благами [103, с. 178-186].

Для кращої оцінки ступеня зв'язку особи з певною державою, зручності адміністрування, виключення випадкових зав'язків (туризм, короткострокові ділові відрядження), пропонуються також певні межі асоціації. Так, доцільно встановити пороги «de minimis»: 45 днів, нижче яких особа вважається нерезидентом, 320 днів і вище, особа є повним резидентом. З міркувань практичності можливе застосування критерію суттєвої присутності протягом послідовних 3 років року (як це передбачено для визначення податкового резидента в США). Більш того, скалярна модель може враховувати критерій громадянства для більш точного відображення реальних зв'язків особи. Так, якщо надати критерію громадянства 20% на визначення асоціації особи з державою, а решту 80% - на асоціацію на резидентство через фізичну присутність, то ступінь податкового резидентства і податкового навантаження особи буде вимірюватися досить простою формулою. Наприклад, громадянин - фізично перебував у країні 180 днів протягом року, то він би вважався б податковим резидентом на 60% ( $20\% + 0,5 \cdot 80\%$ ), отже несе податкове зобов'язання на доходи з іноземних джерел в розмірі 60% податку. Навпаки, нерезидент - фізично перебував у країні 180 днів протягом року, є податковим резидентом на 40% ( $0\% + 0,5 \cdot 80\%$ ), отже несе податкове зобов'язання на доходи з іноземних джерел в розмірі 40% податку [103, с. 178-186].

Перехід від бінарної до скалярної моделі визначення особи податковим резидентом суперечить усталеному еволюційному поділу на «нас» і «їх», своїх та чужих. Але такий розподіл не враховує підвищену складність та розмитість ідентифікацій, що викликана процесами глобалізації та цифровізації. Скалярний підхід є корисним, коли резидентність особи визначається через тест на фізичну присутність або ж «звичайне місце проживання» за визначенням Модельної конвенції ОЕСР, тому що в такому разі досягається більш повна горизонтальна податкова справедливість, ніж при бінарному підході. В той же час, одночасне застосування з критерієм місце проживання або центр життєвих зв'язків вводить додаткову складність, що може нівелювати весь позитивний ефект від більш

справедливого визначення та розподілу податкових обов'язків особи. Перехід на скалярну модель можуть стримувати чинна система договорів про уникнення подвійного оподаткування, яка побудована виключно на бінарному підході до резидентності особи. Проте, за наявності відповідного консенсусу, не має теоретичної проблеми зміни підходи за яких норми відповідних міжнародних договорів застосовуватимуться пропорційно до ступеня резидентства особи в відповідній державі [103, с. 187-201].

Скалярна концепція намагається розв'язати фундаментальну проблему сучасного оподаткування, де довільні часові межі можуть визначати фінансові зобов'язання особи зі сплати податків всупереч логіці розподільчої справедливості та здорового глузду. Вбачається, що скалярна концепція податкового резидентства фізичної особи з точки зору податкової справедливості є кращою ніж бінарні концепції, тому що забезпечує більшу горизонтальну рівність між платниками податків для їх оподаткування. Проблемним є поширення концепції на такі оціночні критерії як визначення місця постійного проживання або центру життєвих інтересів, а також практичне впровадження на міжнародному рівні, що вимагає повної перебудови чинної системи договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Окремою актуальною та заснованою на принципі справедливості надбудою до існуючих підходів до визначення податкового резидентства фізичних осіб може бути концепція «вимушеного» (недобровільного) податкового резидентства, яку запропонував М.С. Вітюк. Ця концепція передбачає, що особи, які постраждали від форс-мажорних ситуацій, зможуть скористатися перевагами статусу біженця і застосовного перехідного періоду та не будуть вважатиметься податковими резидентами приймаючої країн протягом певного часу. Ключовим елементом є «перехідний період тривалістю до 365 днів, протягом якого особа не визнається податковим резидентом приймаючої держави незалежно від тривалості фізичної присутності або інших формальних критеріїв. Протягом цього часу застосовується режим обмеженого податкового обов'язку,

заснований виключно на джерелі доходу, пов'язаному з відповідною юрисдикцією» [104, с. 136-137]. У випадку встановлення факту повної інтеграції (працевлаштування, дозвіл на постійне проживання тощо) біженця в країні перебування перехідний статус достроково припиняється.

Схожу ідею просуває Т.Р. Яроцька щодо запровадження в національному законодавстві, з наступним узгодженням на рівні двосторонніх міжнародних договорів, тимчасового інструменту для визначення податкового резидентства особи – виключення з днів перебування за кордоном, період в 45 -180 днів через причини, викликані російською агресією проти України [105, с. 114].

Сильною стороною цієї концепції є її відповідність змістовному аспекту справедливості та гармонізації податкових систем із фундаментальними правами людини. В той же час, її запровадження передбачає міжнародну співпрацю через внесення змін до модельних конвенцій ОЕСР/ООН та коментарів до них, до Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів BEPS (MLI), договорів про уникнення подвійного оподаткування. На жаль, така міжнародна співпраця викликає сумніви як щодо відсутності протидії зі сторони окремих держав таким змінам (це зауваження, наприклад, висуває Є. Леммерс [70, с. 41]), так і щодо швидкості їх реального впровадження.

## **Висновки до розділу 2.**

Наведений аналіз підходів до визначення податкового резидентства фізичних осіб крізь призму податкової справедливості дозволяє виявити як переваги, так і суттєві обмеження існуючих концепцій.

Критерій громадянства на певному історичному періоду забезпечував високий рівень правової визначеності та стабільності податкових правовідносин, однак в сучасних умовах глобалізації, мобільності населення та цифровізації економіки, викликає питання його здатність забезпечити справедливий баланс

між інтересами держави та платника податків. Його застосування, як показує практика, зокрема на прикладі США, при дотриманні вимоги формальної рівності може призводити до подвійного оподаткування, що не відповідає вимогам вже змістовної справедливості.

Натомість визначення податкового резидентства через місце проживання та застосування «tie-breaker rules», закріплених у Модельній конвенції ОЕСР, є найбільш поширеним підходом, який теоретично дозволяє точно враховувати реальний зв'язок особи з відповідною державою. Водночас той же самий розвиток і зміна суспільних відносин, які зазначені вище для критерію громадянства, призводить до невідповідності їх застосування: неточності та надмірній суб'єктивності категорій, таких як «центр життєвих інтересів» або «постійне місце проживання», їх неоднаковому наповненню в різних податкових юрисдикціях, викликає податкові спори та породжує правову невизначеність.

Окрему увагу приділено альтернативним підходам до визначення податкового резидентства, зокрема принципу оподаткування за джерелом доходу, формулярному розподілу, скалярній концепції, концепції «вимушеного» (недобровільного) податкового резидентства. Ці підходи спрямовані на пошук шляхів подолання актуальних викликів із забезпечення розподільчої справедливості в оподаткуванні. Водночас їх практична реалізація ускладнюється необхідністю суттєвої трансформації діючої системи міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Вбачається, що жоден із розглянутих підходів не є універсальним та не забезпечує повною мірою дотримання принципу справедливості у всіх його аспектах. Критерій громадянства забезпечує формальну визначеність, але поступається у змістовній справедливості; підхід через податкове резидентство є більш справедливим за змістом, але страждає від правової невизначеності; альтернативні концепції є складними для впровадження та не набули повної готовності для практичного використання.

## РОЗДІЛ 3

### **Концепції податкового резидентства в контексті дотримання принципу справедливості в сучасних умовах (глобалізація, міграція, цифровізація).**

#### **3.1. Фундаментальні обмеження та практичні проблеми/«gaps» реалізації концепцій податкового резидентства.**

Будь-яка з розглянутих концепцій податкового резидентства спрямована на досягнення принципу справедливості в залежності від обраних ціннісних підходів та їх оцінки в сучасних умовах. Але сама природа справедливості як одночасно і ціннісної, і оцінної правової категорії, встановлює фундаментальні обмеження можливості досягнення абсолютної єдиної та незмінної справедливості під час встановлення статусу податкового резидента. Вже згадувана позиція Р. М. Дворкіна, що справедливість потребує інтерпретацій, та зауваження Ф. Селзніка про те, що справедливість охоплює систему взаємопов'язаних змінних величин, вказує на масштаб обмежень. Про потребу прагматичного підходу з пошуку справедливості в оподаткуванні без прив'язки до абстрактних теорій справедливості та формалізму наголошує американський податківець П. Кроуфорд [106, с. 173-174, 184].

Справедливе визначення податкового резидентства прив'язане до конкретних історичних умов та постійно змінюється. Постійний розвиток чотирьох економічних свобод (вільний рух товарів, послуг, капіталу та людей) напряму впливає на те, як держави намагаються реалізувати свій податковий суверенітет над платниками податків та шукають баланс між інтересами особи і держави, співмірність між отриманими благами від держави та обов'язками особи перед нею. Як показало обговорення вибору концепцій податкового резидентства в Лізі Націй в 1920-х роках, коли відмінність підходів визначало чи була країна «імпортером або експортером капіталу» та пошуком США прихильності бідних держав - «імпортерів капіталу», вплив економічного та

політичного чинника є значним [30, с. 255-261]. Проте, навіть в цьому контексті перехід абсолютної більшості держав до визнання особи податковим резидентом не через єдиний критерій громадянства, а через сукупність критеріїв резидентності, тобто пов'язаності особи з країною перебування, більше відповідає справедливості обміну благ, які отримуються від перебування в певній державі, на обов'язок особи сплачувати податки за користування цими благами. Феномен збереження США підходу до визначення резидентства через громадянство є унікальним та, на мою думку, обумовлений винятковою економічною та політичною могутністю цієї держави, коли сам факт її громадянства розглядається як привілей, який вартий ціни в оподаткуванні всього світового доходу її громадянина.

На сучасному етапі загальноновизнаними є тенденції, з однією сторони, високої мобільності населення, що викликані запровадженням системи безвізових режимів, загальними процесами глобалізації та викликані цим трудовою міграцією з бідних країн в багаті, наслідками війн та бойових дій; з іншої сторони, поширенням дистанційної праці в результаті процесів цифровізації діяльності особи, яка дозволяє отримувати дохід не в країні перебування. Для України це особливо актуально через тривалу та виснажливу війну з відбиття військової агресії російської федерації, яка знищує цілі міста та позбавляє життя і засоби для існування тисячі наших співгромадян. Це свідчить, що в умовах постійної змінності обставин, за яких мають прикладатися сучасні критерії резидентності, їх визначення та застосування має передбачати досягнення не абсолютної, а вимушено обмеженої справедливості («справедливого балансу» відповідно до практики ЄСПЛ) для платника податків в конкретній ситуації з врахуванням аспектів формальної, змістовної та формальної справедливості. Дороговказом для відшукування цього балансу є захист та дотримання прав людини і основоположних свобод в мінімальному обсязі, який зазначений в ЄКПЛ та Конституції України. Таке балансування відбувається постійно. Практичним прикладом такого балансування може бути: для США – уточнення

правил надання FTC для уникнення подвійного оподаткування світових доходів їх громадян, для України – обмежене застосування судами факту реєстрації суб'єктом підприємницької діяльності як достатньої підстави визнання особи резидентом України.

Таким чином, першим фундаментальним обмеженням реалізації будь-якої з концепцій податкового резидентства фізичних осіб в контексті принципу справедливості є необхідність балансування протилежних інтересів сторін в умовах інтерпретації справедливості пропорції задоволення цих інтересів та постійної зміни обставин, в яких вони існують. Оцінна природа цього принципу, з однієї сторони, виступає істотним обмеженням для визнання справедливості застосування формальних критеріїв (громадянство, час перебування), а з другої сторони, створює зайву суб'єктивність застосування змістовних критеріїв (місце постійного проживання, центр життєвих інтересів).

Наступним є те, що вибір того чи іншого підходу до правового регулювання, зокрема і вибір критеріїв для визначення податкового статусу фізичної особи, обумовлений прийнятою системою принципів та моделей, які визначають спосіб сприйняття реальності, її осмислення та безпосередньо впливають на практичне вирішення завдань. Іншими словами, вибір концепції залежить під прийнятої парадигми. Одночасно цей вибір також створює фундаментальні обмеження, які потрібно прийняти.

В контексті розглянутих концепцій податкового резидентства одним з подібних фундаментальних обмежень є бінарний підхід, який означає, що фізична особа або є податковим резидентом, або є податковим нерезидентом. Тобто підхід за принципом «все або нічого». Ця модель застосовується і до визнання фізичної особи податковим резидентом як через критерій суто громадянства та суттєвої присутності, так і через поєднання декількох чи всіх критеріїв відповідно до «tie-breaker rules» (місце постійного проживання, центр життєвих інтересів, звичайне місце проживання більше 183 днів). Домінування

цього підходу логічно випливає з необхідності точно визначити факт належності фізичної особи до певної громади, що передбачає відповідні права та обов'язки, зумовлені цією приналежністю.

Проте, якщо розглядати бінарний підхід з точки зору принципу справедливості, то він не забезпечує однакової рівності платників податків (у вимірі «tax fairness»). Найбільш переконливий приклад такої нерівності навів Д. Елкінс у випадку застосування критеріїв звичайного місця проживання (або ж суттєвої присутності для США) щодо гіпотетично ідентичних фізичних осіб, одна з яких провела в країні 182 дні та не визнається податковим резидентом, а інша 183 дні та визнається податковим резидентом. Справді важко обґрунтувати чому один день настільки суттєво змінює відношення до податкового статусу особи, що впливає на можливість чи неможливість 100% оподаткування всіх її світових доходів в країні перебування. Здається очевидним, що різниця в один день порушує рівне ставлення до платників податків - формальний аспект справедливості.

Отже, другим фундаментальним обмеженням діючих підходів до визначення податкового резидентства фізичних осіб з дотриманням принципу справедливості є їх бінарність.

Як зазначає Т. Кун «рішення зректися парадигми завжди водночас є рішенням прийняти іншу парадигму, а висновок, що призводить до такого рішення, включає як зіставлення обох парадигм із природою, так і порівняння парадигм одна з одною.» [107, с. 92]. Подолання обмеження бінарних концепцій податкового резидентства було також запропоновано Д. Елкінс в рамках скалярного підходу, який передбачає ступеневу модель визнання особи податковим резидентом та пропорційне оподаткування її доходу в залежності від певної запропонованої градації часових періодів перебування особи в країні перебування (більше часу – більший відсоток оподаткування, менше часу – менший відсоток). Подібна градація краще відображає інтенсивність зав'язків

фізичної особи з країною перебування, а пропорційність оподаткування більш справедливо розподіляє обов'язок сплачувати податки за користування благами чи захистом країни перебування.

На мій погляд, скалярна концепція має потенціал для застосування для більш справедливого застосування критерію визначення резидентства на підставі кількості днів перебування. Проте, для її ефективного впровадження потребує внесення змін до чинної системи міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, модельних конвенцій ОЕСР/ООН, MLI.

Визначення центр життєвих інтересів є найбільш повним критерієм, який відображає реальну асоціацію між фізичною особою та приймаючою державою в розумінні теорії економічних зв'язків. Але його правозастосування є задачею підвищеної складності з точки зору застосування принципу справедливості через інтерсуб'єктивність, тобто необхідність оцінки та досягнення спільності значень різних елементів центру життєвих інтересів, врахування взаємодії цих елементів, поєднання особистого та суспільного вимірів життя фізичної особи. Це відображається як на законодавчому рівні, так і на рівні судових спорів.

Так, в Коментарі до ст. 4 Модельної конвенції ОЕСР наголошується, що хоча обставини (які визначають центр життєвих інтересів) слід розглядати в цілому, але міркування, засновані на особистих діях особи, повинні бути приділені особливій увазі [71]. Оцінка особистих чи економічних зв'язків фізичної особи залежить саме від ступеня їх інтенсивності («більш тісні зв'язки» в термінології Податкового кодексу України). Є різні підходи до співвідношення/ваги особистих зав'язків над економічними, об'єктивних (професія, місце управління діяльністю, нерухомість та майно, банківські рахунки) та суб'єктивних (сімейні зв'язки, обов'язки, наміри, хобі) відносин при визначенні центру життєвих інтересів особи [30, с. 238]. В той же час, якщо не формалізація на рівні закону, то певні рекомендації або узагальнення судової практики їх застосування вкрай доцільно прийняти. Як приклад, можна навести

типові обставини, які враховуються податковими органами Польщі при оцінці місця розташування центру особистих та економічних інтересів, які визначені Міністерством фінансів Польщі в офіційному роз'ясненні від 29.04.2021 р. щодо податкового резидентства фізичних осіб [108], а саме:

«а) особисті зв'язки:

- місце проживання найближчих родичів (другого з подружжя/партнера, дітей);
- місце проживання решти родичів (братів та сестер, батьків - особливо при догляді);
- інші соціальні зв'язки;
- членство в організаціях, політичних партіях, клубах, асоціаціях;
- культурна та суспільна діяльність;

б) економічні зв'язки:

- джерело доходу (наприклад, трудовий договір);
- утримані інвестиції;
- нерухомість у власності;
- банківські рахунки;
- понесені зобов'язання (позики, кредити);
- страхування тощо.»

При цьому критерій центру життєвих інтересів є основним за внутрішнім польським законодавством для визначення фізичної особи податковим резидентом [109].

Інший підхід визначений в ст. 4 Закону Литви «Про податок з доходів фізичних осіб» [110], яка визначає, що центром життєвих інтересів особи у Литві («значні комерційні інтереси») є:

1) фізична особа є власником індивідуального (особистого) підприємства в Литві та/або контролює понад 25% акцій (часток, паїв) литовської юридичної особи, або

2) понад 30% доходу протягом податкового періоду складається з доходу, отриманого в Литві.

Вважаю, польській підхід до визначення центру життєвих інтересів є більш справедливий та збалансованим, ніж литовський, який враховує в цьому питанні лише певні формальні показники. Україна визнає схожий перелік типових обставин визначення центру життєвих інтересів, як і Польща, що підтверджує аналіз відповідної судової практики [111]:

- в рішенні Харківського окружного адміністративного суду у справі № 520/23643/24 [90], в якості центру життєвих інтересів враховані обставини постійного проживання особи з сім'єю, оренда житла та навчання дітей в ОАЕ, місцевий сертифікат резидента; ці обставини «переважили» наявність у особи в Україні майна (автомобілю), банківських рахунків, статус фізичної особи-підприємства (далі – ФОП) на початок податкового року, місця реєстрації («прописка») як формальний критерій, який не тотожний з «постійним місцем проживання»;

- в рішенні Київського окружного адміністративного суду у справі № 320/35437/24 [112], у особи аналогічний набір життєвих обставин в Естонії, але в Україні був наявний зареєстрований статус ФОП, який було припинено лише в кінці податкового року; в рішенні суд вказав, що сама по собі реєстрація ФОП не є безумовною підставою для резидентства;

- у рішенні Полтавського окружного адміністративного суду, справа № 440/7564/24 [89], особа декілька років постійно проживає з сім'єю в Австрії, там же навчаються діти, трудові відносини в Україні припинені 01.01.2024 р., в Україні підприємницька діяльність не здійснюється; визнано, що центр життєвих інтересів особи знаходиться в Австрії;

- у рішенні Запорізького окружного адміністративного суду та постанові Третього апеляційного адміністративного суду, справа № 280/3288/24 [91], у особи аналогічний набір життєвих обставин в ФРН, проте вирішальним для визнання її податковим резидентом України став офіційний статус перебування закордоном - на підставі «тимчасового захисту», що не свідчить про розрив зв'язків з Україною.

Наведені судові рішення свідчать про неоднакове тлумачення платниками податків та державними податковими органами наявності переліку та ваги обставин, які б визначали належний ступень інтенсивності зв'язку особи з країною перебування. Особливо це стосується ситуації, коли особа мала чи має статус ФОП в оспорюваний період, що майже автоматично розцінюється державними податковими органами як підтвердження достатнього зв'язку особи з Україною. Тобто сам факт реєстрації нібито нівелює всі інші особисті або економічні зв'язки особи, що не узгоджується по суті з критерієм більш тісних особисті чи економічні зв'язки. Але суди не визнають лише реєстрацію безумовною підставою для резидентства.

Отже, є доцільним розробити роз'яснення щодо переліку тісних особистих та економічних зв'язків фізичної особи з державою та критерії надання переваги одним зв'язкам над іншими. Також з врахуванням судової практики – визначити вагу статусу реєстрації ФОП чи радше здійснення діяльності як ФОП для оцінки зв'язку особи з Україною.

Це особливо актуально з огляду на те, що особа може як помилково, так і спеціально надавати податковим органам вибіркові відомості про свій центр життєвих інтересів та таким чином штучно обирати податковим резидентом якої держави вона є.

Ще однією практичною проблемою для дотримання змістовного аспекту справедливості є правова колізія визначення що таке «місце постійного проживання» фізичної особи як основного критерію для встановлення статусу

особи як податкового резидента. Поняття місця проживання визначено статтею 29 Цивільного кодексу України, як житло, в якому фізична особа проживає постійно або тимчасово. При цьому фізична особа може мати кілька місць проживання [72].

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні», місце проживання – житло з присвоєною у встановленому законом порядку адресою, в якому особа проживає, а також апартаменти (крім апартаментів у готелях), кімнати та інші придатні для проживання об'єкти нерухомого майна, заклад для бездомних осіб, інший надавач соціальних послуг з проживанням, стаціонарна соціально-медична установа та інші заклади соціальної підтримки (догляду), в яких особа отримує соціальні послуги [113].

Тобто місце проживання особи дорівнює наявності у неї житла. В той же час постійність визначається, виходячи з системного аналізу роз'яснення державних податкових органів [114], через поняття «постійного місця проживання», яке зазначено в пункті 45 ч. 1 ст. 4 Митного кодексу України [115] та ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [116]:

місце проживання на території будь-якої держави не менше одного року громадянина, який не має постійного місця проживання на території інших держав і має намір проживати на території цієї держави протягом будь-якого строку, не обмежуючи таке проживання певною метою, і за умови, що таке проживання не є наслідком виконання цим громадянином службових обов'язків або зобов'язань за договором (контрактом);

Диспозиція норми Митного кодексу України побудована таким чином, що всі умови, які в ній зазначені мають існувати одночасно в сукупності. Це призводить до того, що існування в особи постійного місця проживання в іншій державі автоматично робить її нерезидентом. Але такий підхід прямо суперечить необхідності застосування наступних критеріїв пп. в) ст. 14.1.213. ПКУ. Більш того, буквально тлумачення передбачає, що для зміни резидентства особа має

володіти або користуватися житлом на території іншої держави один рік і більше і не володіти жодним житлом в Україні. Вбачається, що подібний підхід порушує як логіку застосування «tie-breaker rules» в ПКУ, так і змістовну справедливість.

Внаслідок війни велика кількість громадян України втратили своє житло або є вимушеними переселенцями та виїхали за межі України, отримали тимчасовий захист в країнах свого перебування. При цьому доведення факту знищення житла, особливо якщо воно залишилося на лінії бойового зіткнення або окупованій території, є складною та небезпечною процедурою. Фактично житло може бути знищено, громадянин України вже виїхав за кордон, але за наявності в реєстрах у такої особи житла на праві власності, буде розглядатися державними податковими органами в податковому році, коли особа виїхала, як підтвердження зв'язку особи з Україною. За такої ситуації, рішенням може бути надання дозволу громадянам України, які виїхали за кордон через війну, в кінці відповідного податкового року самостійно визначати чи зберігає він постійне місце проживання в Україні та планує повертатися, чи вважає домівкою житло в своїй новій країні перебування. Розглядаючи ж загалом вихід з наведеної вище колізії, її можна вирішити через переважне застосування норм міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування та Коментарів до Модельної конвенції ОЕСР, які формулюють ширше розуміння постійності житла та не містять критерію його використання не менше одного року.

Якщо підходити до цього критерію загалом, то тривалість проживання в житлі як підтвердження ступеня зв'язку особи з країною перебування, зазнає значної інфляції в якості основного доказу резидентності. Дійсно право власності на нерухомість зобов'язує особу нести за неї відповідальність, в т.ч. сплачувати податки, а наявність єдиної житлової нерухомості часто є якорем, який буквально приєднує фізичну особу до певної території. Але у глобалізованому світі, для держав з безвізовими режимами перебування їх громадян, все більше осіб можуть жити на декілька місць проживання в різних країнах перебування. Використання цифрових платформ дозволяє отримувати основний дохід не у

країні перебування, де проживає фізична особа. За таких умов визначення центру життєвих інтересів (де все одно постійне місце проживання є одним з основних доказів) є більш справедливим критерієм визнання зв'язку особи з певною державою за скалярним підходом до визначення пропорційності ступеня та інтенсивності асоціації між державами проживання чи отримання прибутку.

При застосуванні критерію «перебування в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року» першим принциповим застереженням є його бінарність, що не відповідає вимогам єдиного ставлення до однакових платників податків. Про це вже було зазначено вище. В той же час, це не єдине можливе зауваження.

Є різні підходи до порядку обчислення строку фактичного перебування, хто здійснює такі обчислення, документів, які підтверджують перебування особи протягом відповідного часу, різні підходи до податкового (календарного) періоду з якого відбувається обчислення строку/ів [30, с. 241-244].

Виходячи з системного аналізу п. 14.1.213 та 34.1.1 ПКУ, податковий рік вважається календарним роком. Форма звітності для платників податків-фізичних осіб теж подається за відповідний календарний рік та передбачає можливість визначення свого статусу податкового резидента саме за податковий (календарний) рік. Проте, наприклад, за законодавством Гонконга або Нової Зеландії податковий рік є період з 01 квітня по 31 березня наступного року, для Сполученого Королівства – з 6 квітня по 5 квітня наступного року [57, с. 69]. Це може призводити до колізій при застосуванні конвенцій про уникнення подвійного оподаткування за критерієм часу перебування особи у зв'язку із різним визначенням податкових періодів.

В той же час, Коментар до Модельної конвенції ОЕСР передбачає можливість «поділу» статусу податкового резидента протягом календарного року, коли особа може визнаватися податковим резидентом різних держав в межах одного календарного року, але за його різні періоди. Такий підхід називають

концепцією «split tax residency», застосовується в законодавстві Португалії, Канади, Сполученому Королівстві та дозволяє вирішити цю проблему.

Законодавство України окремо не визначає хто має обчислювати строк перебування фізичної особи-платника податку, тому відповідно до загальних правил Податкового кодексу України цей обов'язок покладається або на самих платників податків, або на їх податкових агентів. Це призведе до того, що з метою оподаткування потрібно завчасно визначити дні фактичного перебування особи на території іншої держави протягом податкового року, але, наприклад, при оподаткуванні доходу у вигляді заробітної плати (авансу), податковому агенту може бути не відомо наперед строк перебування фізичної особи в іншій юрисдикції. Або можливий випадок коли фізична особа-платник податків постфактум самостійно визначить своє основне місце проживання в Україні, наприклад, шляхом подання річної податкової декларації, але перед цим податковий агент керуючись критерієм часу перебування відносив таку особу до податкових нерезидентів, що відповідно призведе до подвійного оподаткування доходів особи.

Громадянство фізичної особи як критерій податкового резидентства наразі є останнім з чотирьох критеріїв для застосування «tie-breaker test». В Модельній конвенції ОЕСР та двосторонніх договорах про уникнення подвійного оподаткування критерій громадянства застосовується для розмежування резидентів 2 договірних держав. В ПКУ у випадку подвійного громадянства, по-перше, зазначається лише про негативні наслідки для такої особи, замість реального визначення його резидентських зв'язків [117, с. 148], по-друге, імперативно «всупереч принципу рівності платників податків визначає громадян України податковими резидентами, а не громадян – нерезидентами» [30, с. 247].

Пп. в) ст. 14.1.213. ПКУ належить до сфери регулювання договорів про уникнення подвійного оподаткування та застосовує «tie-breaker test» для визначення податкового резидентства фізичної особи відповідно до Модельної

конвенції ОЕСР, на якій побудована більшість чинних договорів про уникнення подвійного оподаткування України. В частині критики чинної редакції цієї норми цілком можна погодитися з С.А. Гоца, що імплементація Україною у власне податкове законодавство «tie-breaker rules» відповідно до Модельної конвенції ОЕСР призводить до невиправданого «самообмеження» податкової юрисдикції України. Особа може визнаватися податковим нерезидентом України за національним законодавством навіть без наявності спору з іншою податковою юрисдикцією. Для вирішення цієї ситуації доцільно було б внести зміни до пп. в) ст. 14.1.213. ПКУ шляхом залишення двох критеріїв визначення податкового резидентства фізичної особи, а у випадку спору – застосовувати «tie-breaker rules» відповідно до чинних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Серйозною проблемою для громадян України, які внаслідок війни постійно перебувають закордоном більше 183 днів, але продовжують дистанційно працювати в українській компанії або як ФОП є подвійне оподаткування їх зарплати. І якщо податок на доходи фізичних осіб ще можна теоретично повернути через залік, то ані соціальні внески, ані військовий збір, ані єдиний податок (для ФОП) не підпадають під дію чинних договорів про уникнення подвійного оподаткування [118]. На жаль, Україна на рівні держави не артикулює цю проблему та не просуває внесення відповідних змін в міжнародні договори, чим насправді створює для своїх громадян в таких умовах зайвий стимул для розриву зв'язків з батьківщиною та виходу з податкового резидентства України.

Ще однією з проблем є те, що чинне законодавство не встановлює формального документа, який би підтверджував вихід з або відсутність у особи статусу податкового резидента України, тобто те, що особа є податковим нерезидентом. В результаті порушується принцип правової визначеності, коли особа не може передбачити або добросовісно помилятися у правових наслідках своїх дій як платника податків. Це призводить до звернення особи за ППК до податкового органу та наступному оскарженню в суді у випадку негативної або

неконкретної відповіді. Відсутність належного правового регулювання та формалізації цього питання призводить до нераціонального використання державних ресурсів та збільшення судових конфліктів.

Пріоритетним напрямком розвитку національного законодавства з визначення податкового резидентства через принцип справедливості має стати запровадження де це практично можливо скалярного підходу до інтенсивності визначення зв'язку особи з державою та пропорційності рівня оподаткування її доходів до залежно від ступеня таких асоціацій, а також детальне визначення кваліфікуючих ознак, на підставі яких встановлюються статус податкового резидента [119, с. 207], слід чітко визначити термінологію та узгодити її з нормами як національного, так і міжнародного законодавства [120, с. 140].

### **3.2. Перспективний підхід до визначення податкового резидентства фізичних осіб в Україні в сучасних умовах.**

Перебудова чинного підходу до визначення податкового резидентства фізичних осіб в Україні в сучасних умовах є складною задачею. Головна проблематика полягає у необхідності пов'язати національні правила з міжнародними зобов'язаннями на рівні договорів про уникнення подвійного оподаткування. Говорячи глобально, потрібна зміна існуючої парадигми режиму міжнародного оподаткування, яка була сформульована в середині 1920-х роках в рамках відповідних обговорень в Лізі Націй, оформлена в Модельній конвенції ОЕСР та включає поєднання принципів територіальності з принципом резидентності. При цьому і досі переважною думкою є збереженням одночасності поєднання цих двох принципів в структурі міжнародної системи оподаткування, але з суттєвими змінами для врахування обставин глобалізації, міграції та цифровізації [30, с. 249-254].

Податкові системи більшості держав поєднують оподаткування через принцип резидентства (територіальності у випадку США) з оподаткуванням у

джерела походження доходів. Такий підхід виглядає правильним з огляду на те, що оподаткування у джерела реалізує податковий суверенітет – виключне право держави збирати податки на своїй території, але там де визначити джерело походження доходів неможливо або складно – застосовується принцип резидентства (територіальності).

Можливість запровадження податкової системи з оподаткуванням виключно у джерела викликає практичні сумніви. По-перше, проблемою є практична можливість з достатньою точністю визначити у всіх випадках джерело доходу для цифрових послуг, інтелектуальної власності чи дистанційної роботи, інакше це призведе до несправедливості (уникнення або подвійному оподаткуванню). По-друге, коли це можливо, виникає складність звітності такого оподаткування для самих фізичних осіб-платників податків, так і більша витратність адміністрування через необхідність більшого залучення ресурсів податкових органів. Хоча це виключно проблема ресурсів, зручності та доступності. По-третє, відсутня згода розвинутих держав («експортерів» капіталу) на перерозподіл податків, які вони зараз отримують за принципом резидентності від своїх громадян в державах, що розвиваються («імпортерів» капіталу) на користь цих останніх як території, яка генерує дохід за принципом джерела.

Тому потрібно виходити з подальшого існування поєднання принципів резидентності з принципом територіальності та покращувати практичне застосування принципу справедливості в цій моделі. Враховуюче зазначене, можна запропонувати внесення змін до критеріїв визначення податкового резидентства фізичних осіб в Україні на рівні національного законодавства (пп. в) ст. 14.1.213. ПКУ) для вирішення існуючих практичних проблем діючого підходу, а саме:

14.1.213. резиденти - це:

в) фізична особа - резидент - фізична особа, яка має більш тісні суб'єктивні або об'єктивні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні.

Визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи здійснюється шляхом оцінки ступеня та інтенсивності зв'язків фізичної особи: її місце постійного проживання, місце постійного проживання членів її сім'ї, здійснення господарських операцій під час підприємницької діяльності або діяльності як самозайнята особа протягом періоду або періодів податкового року, основне джерело доходу, набуті зобов'язання чи активи, інші особисті чи соціальні зв'язки.

Якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, фізична особа вважається резидентом, якщо перебуває в Україні більше 183 днів (день зараховується, якщо особа провела в Україні більше 12 годин протягом доби) протягом періоду або періодів податкового року. Обов'язок з підрахунку та доведення фактичної кількості днів перебування в Україні несе фізична особа.

Якщо фізична особа - громадянин України має також громадянство іншої держави або множинне громадянство, то з метою оподаткування цим податком її статус резидента визначається відповідно до абзаців першого - другого цього підпункту.

Якщо фізична особа є особою без громадянства і на неї не поширюються положення абзаців першого - другого цього підпункту, то її статус визначається згідно з нормами міжнародного права.

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, її статус визначається відповідно до норм міжнародних угод України, а за їх відсутності – згідно з нормами міжнародного права.

Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею постійного місця проживання на території України у порядку, встановленому цим Кодексом. Фізична особа може бути визнана нерезидентом для цілей оподаткування в порядку, встановленому податковим законодавством.

Якщо фізична особа визнається резидентом в Україні протягом календарного року, цей період для цілей оподаткування доходу резидента може бути розділений за її заявою на два періоди: період, коли особа є резидентом та період коли особа є нерезидентом України.

У разі якщо у розділі IV цього Кодексу використовується термін "резидент" у відповідних відмінках, під цим терміном розуміється "фізична особа - резидент".

Для цілей цього підпункту не вважається достатньою умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи набуття особою статусу електронного резидента (е-резидента);

Заміна основного критерію для встановлення статусу податкового резидента спричинена тим, що «центр життєвих інтересів» є уособленням, внутрішньою суттю «постійного місця проживання», а отже найбільш точно відображає ступінь зв'язку фізичної особи з державою у якій виникає право на оподаткування доходів такої особи. Пропозиції щодо зміни основного критерію на «центр життєвих інтересів» з аналогічних міркувань зазначалися раніше [121, с. 338]. При цьому місце постійного проживання включено в перелік елементів, які потрібно оцінити для знаходження центру життєвих інтересів особи, але втрачає надмірну формалізацію та бінарність.

З іншої сторони, такий основний критерій підвищує вимоги до належного правового регулювання як зі сторони державних податкових органів, так і зі сторони суду. Але як зазначив автору під час лекцій в Національному університеті «Києво-Могилянська Академія» Голова Конституційного Суду України у 2018 – 2019 рр. С.В. Шевчук, саме складність регулювання визначає зрілість правової системи.

Запропонована послідовність, само визначення і перелік елементів центру життєвих інтересів є дискусійним питанням. Остаточну відповідь на нього може дати лише судова практика. Тому бажано залишити можливість широкого та невиключного застосування згаданих елементів навіть на шкоду принципу правової визначеності. В той час, прямо передбачено, що не реєстрація особи ФОП або самозайнятою особою, а її активна підприємницька чи економічна діяльність свідчить про наявність економічного зв'язку з приймаючою державою. Для забезпечення сталого і належного правозастосування на рівні податкового

роз'яснення бажано рекомендувати використання ДПС України при визначенню центру життєвих інтересів особи Коментарів до Модельної конвенції ОЕСР.

Як допоміжний критерій, передбачено перебування фізичної особи в Україні більше 183 днів з уточненням кількості годин, які зараховуються як повний день перебування в Україні, а також встановлено обов'язок хто має відповідати за визначення кількості днів перебування фізичної особи в державі.

Передбачена можливість визнання особи податковим нерезидентом України. На реалізацію цього право буде потрібно розробити нормативно-правовий акт, який буде визначати форму та порядок звернення особи до ДПС з цим питанням, строк, порядок розгляду та рішення за його результатами, порядок оскарження рішення. Право бути визнаним податковим нерезидентом підвищить правову визначеність статусу фізичної особи та безпосередньо вплине на дотримання податкової справедливості.

Також в абзаці сім пп. в) ст. 14.1.213. ПКУ враховано можливість застосування платником податків концепції «split tax residency» для розщеплення резидентських та нерезидентських податкових періодів з метою їх оподаткування. Це має вирішити потенційні конфлікти подвійного оподаткування від відмінного визначення податкових періодів в різних державах.

Загальна конструкція пп. в) ст. 14.1.213. ПКУ передбачає подолання «самообмеження» податкової юрисдикції України через послідовну імплементацію в ПКУ всіх «tie-breaker rules» відповідно до Модельної конвенції ОЕСР. Натомість передбачено пріоритетне застосування основного та додаткового критеріїв визначення резидента з наступним застосуванням правил міжнародних договорів у випадку неможливості визначення статусу особи на національному рівні або наявності спору між податковими юрисдикціями.

Запропоновані зміни до пп. в) ст. 14.1.213. ПКУ спрямовані на практичне вирішення виявлених проблем визначення резидентського статусу фізичної особи через внесення змін на основі застосування принципу справедливості в

його формальному, змістовному та процедурному аспекті. Незважаючи на очевидні переваги для більш справедливого оподаткування скалярної концепції визначення податкового резидентства фізичної особи через градацію днів перебування особи в державі або запровадження концепції «вимушеного» податкового резидентства, впровадження цих підходів на національному рівні є передчасним. Спочатку потрібно внесення змін на рівні хоча б двостороннього договору про уникнення подвійного оподаткування, а в ідеалі – через відповідні зміни модельних конвенцій ОЕСР/ООН та MLI.

### **Висновки до розділу 3.**

Трансформація суспільних та технічних умов через глобалізацію та цифровізацію суттєво підривають ефективність класичної моделі поєднання принципів резидентності та територіальності, сформованої ще у 20-х роках 20 сторіччя. Це зумовлює необхідність її переосмислення з урахуванням справедливого балансу між інтересами держави та правами платників податків.

Застосування принципу справедливості до критеріїв податкового резидентства зустрічає два фундаментальні обмеження – саму інтерпретаційну природу поняття справедливості та бінарність сучасних підходів до визнання особи резидентом. Їх подолання можливо через справедливе балансування на основі захисту прав людини та узгоджену зміну парадигми з бінарної на скалярну на рівні міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Зосередженість на проблемах практичного рівня реалізації концепції податкового резидентства в Україні дозволила окреслити деякі прогалини у визначенні центру життєвих інтересів, постійного місця проживання, перебування більше 183 днів, громадянства та можливі шляхи їх подолання.

Перспективний підхід до визначення податкового резидентства фізичних осіб в Україні має базуватися на поєднанні двох критеріїв (центр життєвих

інтересів та час перебування особи), які найкращі відповідають пріоритету справедливості у всіх аспектах її розуміння. Сутнісні характеристики повинні мати перевагу над формальним застосуванням. Це передбачає гнучкість, врахування фактичних обставин життя особи, забезпечення пропорційності втручання у її права, захисту прав та основоположних свобод людини.

## ВИСНОВКИ

Досягнення податкової справедливості при визначенні резидентського статусу фізичних осіб є складним і багаторівневим завданням, яке не може бути вирішене шляхом застосування єдиного універсального критерію.

Досліджені сучасні філософські підходи до змісту принципу справедливості дозволили розкрити його багатовимірний характер, що проявляється у формальному, змістовному і процедурному аспекті справедливості. Податкова справедливість в більшій мірі пов'язана із зрівняльним та розподільчим виміром справедливості, необхідністю забезпечення рівності, пропорційності та справедливого розподілу податкового навантаження, а також досягнення балансу між інтересами держави і платника податків.

Розглянуті підходи Європейського суду з прав людини до застосування принципу справедливості у сфері податкових правовідносин дають підстави стверджувати, що ключове значення має принцип «справедливого балансу» на основі захисту прав людини, що вимагає дотримання пропорційності втручання у майнові права особи, недопущення надмірного податкового тягаря та забезпечення належних процедурних гарантій.

Проаналізовані основні концепції визначення податкового резидентства фізичних осіб (через громадянство, резидентські критерії «tie-breaker rules») та альтернативні наукові підходи щодо відповідності принципу справедливості. Критерій громадянства забезпечує високий рівень правової визначеності, однак не гарантує змістовної справедливості; підхід, заснований на резидентності, є більш справедливим за своєю суттю, але супроводжується правовою невизначеністю; альтернативні концепції хоча і спрямовані на подолання актуальних проблем (особливо треба відмітити потенціал скалярної концепції),

проте залишаються складними для практичного впровадження та вимагають перебудови чинної системи міжнародних договорів.

До фундаментальних обмежень концепцій податкового резидентства з точки зору принципу справедливості віднесено саму природу справедливості як оцінної категорії та бінарний підхід до визнання особи резидентом, що не враховує різний ступінь зв'язків (асоціацій) особи з країнами. Подолання обмежень можливе при застосуванні критеріїв податкового резидентства через призму їх відповідності правам людини та верховенству права, справедливому балансу інтересів особи та держави, а також через впровадження скалярного підходу до ступеня асоціації та оподаткування зв'язку особи з податковою юрисдикцією.

Практичні проблеми реалізації підходу до податкового резидентства фізичних осіб розглянуті на основі правозастосування пп. в) ст. 14.1.213. Податкового кодексу України та виокремлені наступні:

- застосування критерію місце постійного проживання фізичної особи містить правову колізію через відсутність належної дефініції, а також покладає надмірне навантаження на біженців-громадян України, які втратили житло внаслідок війни, доводити факт знищення свого житла;
- різна оцінка платниками податків та податковими органами переліку та ваги обставин, які визначають належний ступень інтенсивності зв'язку особи з країною перебування за критерієм «центр життєвих інтересів», а також формальне застосування податковими органами факту реєстрації особи суб'єктом підприємницької діяльності в якості основного зв'язку особи з Україною;
- відсутність єдиного механізму виходу з податкового резидентства України ускладнює процес визначення податкового статусу для громадян за кордоном;

- можливе подвійне оподаткування доходів фізичної особи для податкового періоду, в яких особа змінила свій статус резидента через неможливість його «поділу» на резидентський та нерезидентський період;
- «самообмеження» податкової юрисдикції України через застосування відповідно до Податкового кодексу України «tie-breaker rules» за Модельною конвенцією ОЕСР ще до потенційного конфлікту податкових юрисдикцій.

За результатами дослідження рекомендується для подолання виявлених проблем удосконалена редакція пп. в) ст. 14.1.213. Податкового кодексу України щодо визначення податкового резидентства фізичних осіб в Україні, яка передбачає:

- запровадження «центру життєвих інтересів» як основного критерію та перебування фізичної особи в Україні більше 183 днів як додаткового критерію, та їх пріоритетне застосування до моменту виникнення спору між податковими юрисдикціями, який вирішується відповідно до норм міжнародних договорів;
- зазначено не виключений перелік зв'язків, які свідчать про «центр життєвих інтересів» фізичної особи;
- для критерію «перебування фізичної особи в Україні більше 183 днів» уточнено як і хто здійснює обрахунок днів перебування особи в Україні;
- передбачено застосування платником податків концепції «split tax residency» та можливість визнання особи податковим нерезидентом України;

На підставі проведеного дослідження зроблено висновок, що справедливе визначення податкового резидентства фізичних осіб вимагає для ефективного правового регулювання продовження поєднання резидентського та

територіального принципів з належною їх адаптацію до сучасних викликів та вирішенням спірних ситуацій на основі захисту прав людини.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Eurostat: електронне джерело. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-eurostat-news/w/ddn-20240910-1> (дата звернення: 29.03.2026)
2. Ukraine Refugee Situation. UNHCR: електронне джерело. URL: <https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine> (дата звернення: 29.03.2026)
3. Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17 січня 2018 р. № 67-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-%D1%80#Text> (дата звернення: 29.03.2026)
4. Вітюк М. С. Податкове резидентство в епоху е-резидентства і цифрових кочівників: міжнародний досвід та український контекст. «Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки». 2024. Т. 13. С. 3-14. URL: <https://doi.org/10.18523/2617-2607.2024.13.3-14> (дата звернення: 29.03.2026)
5. Платформна зайнятість: зміст, специфіка і законодавчо-правове регулювання в Європейському Союзі та світі : аналітично-рекомендаційні матеріали. ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України». С. 1-48. URL: <https://komspip.rada.gov.ua/uploads/documents/32131.pdf> (дата звернення: 29.03.2026)
6. Денис Полтавець. Суспільний договір для України: оновлений погляд у контексті війни: електронне джерело. URL: [https://lb.ua/blog/denys\\_poltavets/671881\\_suspilniy\\_dogovir\\_ukraini.html](https://lb.ua/blog/denys_poltavets/671881_suspilniy_dogovir_ukraini.html) (дата звернення: 29.03.2026)

7. Погребняк С. П. Справедливість як принцип права: основні аспекти. Філософія права і загальна теорія права. 2015. № 1–2. С. 257–266. URL: <https://phtl.nlu.edu.ua/article/view/182340> (дата звернення: 29.03.2026)
8. Радбрух Г. Философия права : пер. с нем. Москва : Междунар. отношения, 2004. 240 с. (дата звернення: 29.03.2026)
9. Козюбра М. І. Практична філософія права : монографія. Київ : Дух і Літера, 2024. 496 с. (дата звернення: 29.03.2026)
10. Блоха Я. Є. Принцип справедливості у філософії Платона та Арістотеля. Філософські обрії. 2016. № 36. с. 79–87. URL: <https://philosobr.pnpu.edu.ua/article/view/175088/175013> (дата звернення: 29.03.2026)
11. Погребняк С. П. Справедливість як принцип права: основні аспекти. Філософія права і загальна теорія права № 1–2/2015. с. 257-268. <https://phtl.nlu.edu.ua/article/view/182340> (дата звернення: 29.03.2026)
12. Ролз Джон. Теорія справедливості. (пер. з англ. Олександр Мокровольський): Київ: Основи, 2001. 822 с. URL: <https://ars.vntu.edu.ua/index.php/ars/catalog/view/579/527/476-1> (дата звернення: 29.03.2026)
13. Хеффе О. Справедливость: Философское введение. пер. с нем. Москва : Праксис, 2007. 192 с. URL: <https://elib.chdtu.edu.ua/e-books/3541> (дата звернення: 29.03.2026)
14. Рікер Поль. Любов і справедливість. Дух і літера. 2002. № 9–10. С. 250–265. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/b8da6232-8e46-4aec-bd28-cf1798e71ad0/content> (дата звернення: 29.03.2026)
15. Рішення Конституційного Суду України від 2 листопада 2004 р. № 15-рп/2004 (справа про призначення судом більш м'якого покарання). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-04> (дата звернення: 29.03.2026)

16. Шевчук С. Судовий захист прав людини: Практика Європейського Суду з прав людини у контексті західної правової традиції. — К.: Реферат, 2006. — 700 с. (дата звернення: 29.03.2026)
17. Рішення Конституційного Суду України від 20 червня 2007 р. № 5-рп/2007 (справа щодо кредиторів підприємств комунальної форми власності). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-07> (дата звернення: 29.03.2026)
18. Избранные решения Федерального Конституционного суда Германии. URL: <https://constitutionalist.com.ua/wp-content/uploads/2020/10/Избранные-решения-Конституционного-суда-ФРГ.pdf> (дата звернення: 29.03.2026)
19. Добош З. А. Конвергенція справедливості і права: філософсько-правовий вимір : дис. канд. юрид. наук. Львів, 2012. 195 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/142> (дата звернення: 29.03.2026)
20. Майкл Сендел. Справедливість. Лекція 15. Що таке чесний старт. Plato's Cave | Печера Платона. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=hQHUsI-Tqjw> (дата звернення: 29.03.2026)
21. Khoma V. On the way to expansive political liberalism: Martha Nussbaum's capability approach as a reinterpretation of the ideas of young John Rawls. *Filosofska Dumka*. 2022. № 1. p. 68–83. URL: <https://doi.org/10.15407/fd2022.01.068> (дата звернення: 29.03.2026)
22. Elizabeth Anderson. *Measuring Justice Primary Goods and Capabilities*. p. 81–100. URL: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511810916.004> (дата звернення: 29.03.2026)
23. Сарабун, О. (2025). Утилітаристський, лібералістський та комунітаристський підходи до розуміння етико-правової природи справедливості. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Юридичні науки*, (2(74)), с. 41-47. URL: <https://doi.org/10.32689/2522-4603.2025.2.6> (дата звернення: 29.03.2026)

24. Стаднік І. В., Михайліна Т. В. Справедливість як основоположний правовий принцип: історична еволюція та сучасне значення. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. 2025. с. 137–148. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2025/09/21.pdf> (дата звернення: 29.03.2026)
25. Левкулич В. В. Справедливість як соціокультурний феномен: монографія. Ужгород: Гельветика, 2018. 480 с. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/86a5085b-1aea-462c-a65e-50e2ee515659/content> (дата звернення: 29.03.2026)
26. Пацурківський Ю. П. Основні підходи до розуміння правової категорії «справедливість». Держава і право. Вип. 33. С. 255–261. (дата звернення: 29.03.2026)
27. Венеціанська комісія «Rule of Law Checklist» (Мірило правовладдя). 2016. 168 с. URL: <https://www.venice.coe.int/images/SITE%20IMAGES/Publications/Rule%20of%20Law%20checklist%20UKR.pdf> (дата звернення: 29.03.2026)
28. Мірило верховенства права (правовладдя) національного рівня: практика України / за заг. ред. М. Козюбри. Київ, 2021. 152 с. URL: [https://ccu.gov.ua/sites/default/files/library/mirylo\\_verhovenstva\\_prava\\_pravovladdy\\_a\\_nacionalnogo\\_rivnya\\_praktyka\\_ukrayiny\\_2021.pdf](https://ccu.gov.ua/sites/default/files/library/mirylo_verhovenstva_prava_pravovladdy_a_nacionalnogo_rivnya_praktyka_ukrayiny_2021.pdf) (дата звернення: 29.03.2026)
29. An entrance to the Internal Revenue Service building is in Washington, D.C. [Source of Justice Holmes quote]. URL: <https://www.alamy.com/an-entrance-to-the-internal-revenue-service-building-is-in-washington-dc-is-seen-on-wednesday-august-14-2013-a-quote-by-american-jurist-oliver-wendell-holmes-jr-over-the-doors-reads-taxes-are-what-we-pay-for-a-civilized-society-chuck-myersmctsipa-usa-image412785501.html> (дата звернення: 29.03.2026)

30. Маринчак Є. С. Фінансово-правовий зв'язок фізичної особи з державою: монографія. Київ, 2019. 344 с. URL: [http://www.irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r\\_81/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=VFEIR&P21DBN=VFEIR&Z21ID=&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=DOC%2FREP0001115%2EPDF](http://www.irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=VFEIR&P21DBN=VFEIR&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=DOC%2FREP0001115%2EPDF) (дата звернення: 29.03.2026)
31. Смичок Є. М. Вихідні засади справедливості у податковому праві: горизонтальна та вертикальна справедливість. 2024. С. 457–470. URL: <https://dbmsjournal.com/2024/12/12/48-457-470/> (дата звернення: 29.03.2026)
32. Wood R. J. Supreme Court jurisprudence of tax fairness. *Seton Hall Law Review*. 2006. Vol. 36, № 2. P. 421–480. URL: <https://scholarship.shu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1168&context=shlr> (дата звернення: 29.03.2026)
33. Kemmeren E. RETHINKING OF MODELS // Principle of Origin in Tax Conventions. Tilburg, 2001. P. 636. URL: <https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/principle-of-origin-in-tax-conventions-a-rethinking-of-models/> (дата звернення: 29.03.2026)
34. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Справедливість в оподаткуванні: фіскальний наступ на багатство. *Ефективна економіка*. 2021. № 6. С. 1-4 URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6\\_2021/11.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2021/11.pdf) (дата звернення: 29.03.2026)
35. Кобильник Д. А., Підлуська М. О. Податкова справедливість в Україні: концепція, виклики та перспективи реалізації. *Журнал східноєвропейського права*. 2025. № 141. С. 161–167. URL: [https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2025/12/kobylnik\\_pidluska\\_141.pdf](https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2025/12/kobylnik_pidluska_141.pdf) (дата звернення: 29.03.2026)
36. Податковий кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.03.2026)

37. Закон України «Про систему оподаткування» (архівна редакція). Закон від 25.06.1991 № 1251-XII// Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12> (дата звернення: 29.03.2026)
38. Федоров С. Принцип соціальної справедливості податкової системи України як оціночне поняття. Фінансове право. 2017. № 10. С. 160–165. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/55104c9b-f888-4274-bdb9-65c742f2b7c5/content> (дата звернення: 29.03.2026)
39. Кравченко Н. Г. Принципи податкового законодавства за Податковим кодексом України. Наукові записки НаУКМА. 2011. Т. 116. С. 87–90. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/f545ac9b-a1f0-4275-937e-9bb2a60766d7/content> (дата звернення: 29.03.2026)
40. Бабін І. І., Дьомін О. В. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання. Науковий вісник Чернівецького університету. 2011. Вип. 604. С. 74 – 80. URL: [https://www.researchgate.net/publication/304451974\\_Babin\\_I\\_I\\_Domin\\_O\\_V\\_Principi\\_podatkovogo\\_prava\\_v\\_umovah\\_kodifikacii\\_vid\\_deklaruvanna\\_do\\_prakticnogo\\_vik\\_oristanna](https://www.researchgate.net/publication/304451974_Babin_I_I_Domin_O_V_Principi_podatkovogo_prava_v_umovah_kodifikacii_vid_deklaruvanna_do_prakticnogo_vik_oristanna) (дата звернення: 29.03.2026)
41. Лобач О. М. Принципи права: особливості в податковому праві. Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2018. № 1. С. 40–49. URL: <https://nrplaw.ukma.edu.ua/article/view/153101/152308> (дата звернення: 29.03.2026)
42. Пацурківський П. П. Справедливість і розумність податкового права України в умовах воєнного стану. Приватне та публічне право. 2023. № 3. С. 69–75. URL: [https://pp-law.in.ua/archive/3\\_2023/12.pdf](https://pp-law.in.ua/archive/3_2023/12.pdf) (дата звернення: 29.03.2026)
43. Податкова справедливість в Україні: концепція, виклики та перспективи реалізації. Кобильник Д.А., Підлуська М.О. the Journal of Eastern European Law / Журнал східноєвропейського права. – 2025. – № 141. С. 161 – 167. URL:

[https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2025/12/kobylnik\\_pidluska\\_141.pdf](https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2025/12/kobylnik_pidluska_141.pdf)

(дата звернення: 29.03.2026)

44. Гаврилюк Р. Право людини на податки як перерозподільна справедливість. Юридична Україна. 2015. № 3. С. 19–26. URL: [https://drive.google.com/file/d/0B0L3j-](https://drive.google.com/file/d/0B0L3j-lsnD70eWFueVUteUo2Wlk/view?resourcekey=0-rwN_tDV7GvjX4f_wXn9giA)

[lsnD70eWFueVUteUo2Wlk/view?resourcekey=0-rwN\\_tDV7GvjX4f\\_wXn9giA](https://drive.google.com/file/d/0B0L3j-lsnD70eWFueVUteUo2Wlk/view?resourcekey=0-rwN_tDV7GvjX4f_wXn9giA)

(дата звернення: 29.03.2026)

45. Гаврилюк Р. Обґрунтування наукою антропосоціокультурної природи податків і податкового права. Право України. 2014. № 10. С. 209–219. URL: [https://drive.google.com/file/d/0B0L3j-](https://drive.google.com/file/d/0B0L3j-lsnD70VmYwbTQwRmtqdnc/view?resourcekey=0-XnHg3ebnuw1M661VeShXFA)

[lsnD70VmYwbTQwRmtqdnc/view?resourcekey=0-XnHg3ebnuw1M661VeShXFA](https://drive.google.com/file/d/0B0L3j-lsnD70VmYwbTQwRmtqdnc/view?resourcekey=0-XnHg3ebnuw1M661VeShXFA)

(дата звернення: 29.03.2026)

46. Посібник зі статті 6 Конвенції – Право на справедливий суд (кримінально-процесуальний аспект). 133 с. URL: [https://first.vaks.gov.ua/wp-content/uploads/sites/2/2021/12/Guide\\_Art\\_6\\_criminal\\_UKR.pdf](https://first.vaks.gov.ua/wp-content/uploads/sites/2/2021/12/Guide_Art_6_criminal_UKR.pdf) (дата звернення: 29.03.2026)

47. Захист прав платників податків в світлі практики ЄСПЛ. Блажівська Н. Г. С. 1-19: електронне джерело. URL: [https://lhs.net.ua/wp-content/uploads/woocommerce\\_uploads/2018/03/1\\_Praktyka-Ievropeiskoho-sudu-z-podatkovykh-sporiv.-Blazhivska-Nataliia-suddia-VASU-k.iu.n..pdf](https://lhs.net.ua/wp-content/uploads/woocommerce_uploads/2018/03/1_Praktyka-Ievropeiskoho-sudu-z-podatkovykh-sporiv.-Blazhivska-Nataliia-suddia-VASU-k.iu.n..pdf) (дата звернення: 29.03.2026)

48. Schokin v. Ukraine, nos. 23759/03, 37943/06, ECHR 14.10.2010. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/ukr#{%22itemid%22:\[%22001-100944%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/ukr#{%22itemid%22:[%22001-100944%22]}) (дата звернення: 29.03.2026)

49. Hämäläinen v. Finland [GC], no. 37359/09, ECHR 26.07.2014. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-145768%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-145768%22]}) (дата звернення: 29.03.2026)

50. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004) (дата звернення: 29.03.2026)
51. Agosi v. United Kingdom, no. 9118/80, ECHR 24.10.1986. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-57418%22%5D%7D> (дата звернення: 29.03.2026)
52. Intersplav v. Ukraine, no. 803/02, ECHR 23.05.2007. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-78872%22%5D%7D> (дата звернення: 29.03.2026)
53. Bulves AD v. Bulgaria, no. 3991/03, ECHR 22.04.2009. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-90792%22%5D%7D> (дата звернення: 29.03.2026)
54. Business Support Centre v. Bulgaria, no. 6689/03, ECHR 18.03.2010. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-97800%22%5D%7D> (дата звернення: 29.03.2026)
55. Darby v. Sweden, no. 11581/85, ECHR 23.10.1990. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-57642%22%5D%7D> (дата звернення: 29.03.2026)
56. Красовський Вадим. Еволюція підходів до визначення країни оподаткування доходів фізичних осіб: історико-теоретичний аналіз, сучасні виклики. Право та інновації. 2025. № 2 (50). С. 29–33. URL: <https://pti.org.ua/ndipzir/uk/article/view/1284> (дата звернення: 05.04.2026)
57. Тіхоненко Р. Г. Правове регулювання податкового резидентства фізичних осіб в Україні та світі: магістерська робота. НаУКМА, 2021. 96 с. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/handle/123456789/20604> (дата звернення: 05.04.2026)
58. Tax residency. Jurisdiction-specific guidance: електронне джерело. URL: <https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency/resources/aeoi-implementation-portal/tax-residency.html> (дата звернення: 05.04.2026)

59. Citizenship-Based Taxation vs. Residency-Based Taxation: What's the Difference? электронне джерело. URL: <https://www.greenbacktaxservices.com/knowledge-center/difference-residency-based-taxation-citizenship-based-taxation/> (дата звернення: 05.04.2026)
60. Налогообложение в Кыргызской Республике. REVERA: электронне джерело. URL: <https://revera.legal/info-centr/news-and-analytical-materials/1672-nalogooblozhenie-v-kyrgyzskoj-respublike/> (дата звернення: 05.04.2026)
61. Determining Alien Tax Status. US Internal Revenue Service (IRS): электронне джерело. URL: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/determining-an-individuals-tax-residency-status> (дата звернення: 05.04.2026)
62. Kirsch M. S. Taxing Citizens in a Global Economy. \*N.Y.U.L.\* 2007. № 82. P. 443–530. URL: [https://scholarship.law.nd.edu/law\\_faculty\\_scholarship/547/](https://scholarship.law.nd.edu/law_faculty_scholarship/547/) (дата звернення: 05.04.2026)
63. Cook v. Tait, 265 U.S. 47 (1924). С. 56. URL: <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep265/usrep265047/usrep265047.pdf> (дата звернення: 05.04.2026)
64. Dagan T, Mason R. Reconsidering Citizenship Taxation. In: Dagan T, Mason R, eds. Taxing People: The Next One Hundred Years. Cambridge University Press; 2026:58-76. P. 1 -16. URL: <https://ora.ox.ac.uk/objects/uuid:ff7bc8c3-ee7b-4ff5-8555-028cb40c6f0d> (дата звернення: 05.04.2026)
65. S.3205 - Ex-PATRIOT Act. US Congress. 2012. URL: <https://www.congress.gov/bill/112th-congress/senate-bill/3205/text> (дата звернення: 05.04.2026)
66. United States income tax treaties - A to Z. US IRS: электронне джерело. URL: <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-income-tax-treaties-a-to-z> (дата звернення: 05.04.2026)

67. UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION. US IRS. 2016. URL: [https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2016\\_1.pdf](https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2016_1.pdf) (дата звернення: 05.04.2026)
68. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень. 1994. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840\\_576#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576#Text) (дата звернення: 05.04.2026)
69. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). US IRS: електронне джерело. URL: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca> (дата звернення: 05.04.2026)
70. Lammers, J., & Magalhaes, T. D. (2023). Breaking the Double Tax Paradigm. CBS LAW. Copenhagen Business School. CBS LAW Research Paper No. 23-05. 52 с. URL: [https://research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/99410501/jeroen\\_lammers\\_et\\_al\\_law\\_research\\_paper\\_series\\_23\\_05.pdf](https://research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/99410501/jeroen_lammers_et_al_law_research_paper_series_23_05.pdf) (дата звернення: 05.04.2026)
71. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD. URL: [https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html) (дата звернення: 05.04.2026)
72. Цивільний кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV// Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 05.04.2026)
73. Олена Кузнечикова. Множинне громадянство і податки: чи зміниться щось для українців з 2026? електронне джерело. URL: <https://rates.fm/ua-uk/expert-opinion/mnozhinne-gromadyanstvo-i-podatki-chi-zminitsya-shos-dlya-ukrayinciv-z-2026/> (дата звернення: 05.04.2026)
74. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування. Міністерство фінансів України. URL:

[https://mof.gov.ua/uk/international\\_agreements\\_of\\_ukraine\\_on\\_avoidance\\_double\\_taxation-543](https://mof.gov.ua/uk/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543) (дата звернення: 05.04.2026)

75. Адміністративно-правовий захист прав платників податків : навч. посібн. / Ковалів М. В. та ін. Львів : СПОЛЮМ, 2021. 240 с. (дата звернення: 05.04.2026)

76. Letter, REPUBLIC OF POLAND, MINISTRY OF FINANCE Income Tax Department. 2022. URL: <https://brdo.com.ua/wp-content/uploads/2022/07/MF-odpowiedz-49.pdf> (дата звернення: 05.04.2026)

77. On Income Tax of individuals, Law dated 2 July 2002 No IX-1007, Republic of Lithuania. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.210886> (дата звернення: 05.04.2026)

78. For war refugees from Ukraine. Estonian Tax and Customs Board. URL: <https://www.emta.ee/en/news/war-refugees-ukraine#tax-resident> (дата звернення: 05.04.2026)

79. Відповіді компетентного органу Німеччини на Опитувальник щодо податкових наслідків для компаній та фізичних осіб... Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9D%D1%96%D0%BC%D0%B5%D1%87%D1%87%D0%B8%D0%BD%D0%B0.pdf> (дата звернення: 05.04.2026)

80. Індивідуальна податкова консультація. ДПС України. № 4108/ІПК/99-00-24-03-03 ІПК від 30.07.2025. URL: <https://ipk.vobu.ua/view/41488-4108-IPK-99-00-24-03-03-IPK> (дата звернення: 05.04.2026)

81. Індивідуальна податкова консультація. ДПС України. №4774/ІПК/99-00-24-03-03 від 05.09.2025. URL: <https://ipk.vobu.ua/view/42151-4774-IPK-99-00-24-03-03-IPK> (дата звернення: 05.04.2026)

82. Індивідуальна податкова консультація. ДПС України. № 4468/ІПК/99-00-24-03-03 від 20.08.2025. URL: <https://subscribe.vobu.ua/view/41848-4468-IPK-99-00-24-03-03-IPK> (дата звернення: 05.04.2026)

83. Олена Кузнечикова. «Резидент за замовчуванням»: Частина 2: електронне джерело. URL: <https://rates.fm/ua-uk/expert-opinion/rezident-za-zamovchuvannyam-chastina-2/> (дата звернення: 05.04.2026)
84. Постанова Велика палата Верховного Суду України від 23.01.2019 р. Справа № 536/1039/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79516806> (дата звернення: 05.04.2026)
85. Олена Кузнечикова. Як довести втрату статусу резидента та стати нерезидентом України: електронне джерело. URL: <https://rates.fm/ua-uk/expert-opinion/yak-dovesti-vtratu-statusu-rezidenta-ukrayini/> (дата звернення: 05.04.2026)
86. Вдовічена Л. І. Втрата статусу податкового резидента: прогалина законодавства. Право і суспільство. 2020. № 1. С. 102–108. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/247/%D0%92%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B0%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%83%D1%81%D1%83%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%80%D0%B5%D0%B7%D0%B8%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D1%82%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0%2020.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення: 05.04.2026)
87. Постанова Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 01 липня 2021 р. Справа № 751/4094/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98083252> (дата звернення: 05.04.2026)
88. Постанова Другий апеляційний адміністративний суд від 05 жовтня 2022 р. Справа № 520/22616/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106646256> (дата звернення: 18.02.2025). (дата звернення: 05.04.2026)
89. Рішення Полтавський окружний адміністративний суд від 05 грудня 2022 р. Справа № 440/7564/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/123550490> (дата звернення: 05.04.2026)

90. Рішення Харківський окружний адміністративний суд від 14 жовтня 2024 р. Справа № 520/23643/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/122361434> (дата звернення: 05.04.2026)
91. Постанова Третій апеляційний адміністративний суд від 16 жовтня 2024 р. Справа № 280/3288/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/122412279> (дата звернення: 05.04.2026)
92. Рішення Печерський районний суд м. Києва від 17.08.2020 р. Справа 757/28600/20-ц. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91732658> (дата звернення: 05.04.2026)
93. Stanislav Goza. 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. № 2. С. 47–52. URL: <https://journals.uran.ua/journal-vjhr/article/view/336826> (дата звернення: 05.04.2026)
94. Олена Кузнечикова. «Резидент за замовчуванням»: як ІПК 2025 року цементують фіскальну презумпцію резидентства українців за кордоном і чим це загрожує: електронне джерело. URL: <https://rates.fm/ua-uk/expert-opinion/rezident-za-zamovchuvannjam-yak-ipk-2025-roku-cementuyut-fiskalnu-prezumpciyu-rezidentstva-ukrayinciv-za-kordonom-i-chim-ce-zagrozhuye/> (дата звернення: 05.04.2026)
95. Гоца С. В. Податкова юрисдикція держави: співвідношення національного законодавства та міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2025. Серія ПРАВО. Випуск 89. С. 396–401. URL: <https://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/336339/325023> (дата звернення: 05.04.2026)
96. The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention. URL: [https://www.oecd.org/en/publications/the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention\\_5798080f-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention_5798080f-en.html) (дата звернення: 12.04.2026)

97. Олена Кузнечикова. Як зміни до Модельної конвенції ОЕС про оподаткування доходів і капіталу впливатимуть на податкові наслідки дистанційної роботи: електронне джерело. URL: <https://rates.fm/ua-uk/expert-opinion/yak-zmini-do-modelnoyi-konvenciyi-oes-pro-opodatkovannya-dohodiv-i-kapitalu-vplivatimut-na-podatkovyi-naslidki-distancijnoyi-roboti/> (дата звернення: 12.04.2026)
98. Пирого С. С. Правовий статус поняття «резидент»: критерії ідентифікації. Соціальне право. 2023. № 3. С. 75–83. URL: <https://soclaw.com.ua/index.php/journal/article/view/1119> (дата звернення: 12.04.2026)
99. Action plan on base erosion and profit shifting. OECD, 2013. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en> (дата звернення: 12.04.2026)
100. Пирого С. С. Податкова система заснована на принципі джерел. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія ПРАВО. Випуск 80. С. 530–536. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/01/83.pdf> (дата звернення: 12.04.2026)
101. Пирого С. С. Правова оцінка чинних угод про уникнення подвійного оподаткування. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. 2024. Випуск 82. С. 238–244. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/2eff9564-945b-4f5f-bd3c-066940320112/content> (дата звернення: 12.04.2026)
102. Andrew Appleby. Formulary Apportionment: A New Framework for Personal Income Taxation. Pepperdine Law Review. P. 61–120. URL: [https://digitalcommons.pepperdine.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2678&context=pl\\_r](https://digitalcommons.pepperdine.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2678&context=pl_r) (дата звернення: 12.04.2026)
103. David Elkins. A Scalar Conception of Tax Residence for Individuals. Virginia Tax Review. 2020. Vol. 41. P. 149–201. URL:

[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3889245](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3889245) (дата звернення: 12.04.2026)

104. Вітюк М. С. Податкове резидентство вимушено переміщених осіб: узгодження з фундаментальними принципами справедливості та правової визначеності. 2024. С. 130–138. URL: <https://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/338574/326923> (дата звернення: 12.04.2026)

105. Яроцька Т. Р. Проблемні питання визначення статусу податкового резидента працівників за кордоном. Економічні науки. 2024. Випуск 2 (74). С. 108–115. URL: <https://doi.org/10.32689/2523-4536/74-14> (дата звернення: 12.04.2026)

106. Crawford P.B. Analyzing fairness principles in tax policy: a pragmatic approach. Denver University Law Review. 1998. Vol. 76. P. 155–187. <https://digitalcommons.du.edu/dlr/vol76/iss1/4/> (дата звернення: 12.04.2026)

107. Кун Томас. Структура наукових революцій. Київ : Port-Royal, 2001. С. 91–105. URL: <http://litopys.org.ua/kuhn/kuhn09.htm> (дата звернення: 12.04.2026)

108. Objasnienia podatkowe z 29 kwietnia 2021 r. ws. rezydencji podatkowej oraz zakresu obowiązku podatkowego osób fizycznych w Polsce. Ministerstwo Finansów. С. 1–13. URL: <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-29-kwietnia-2021-r-ws-rezydencji-podatkowej-oraz-zakresu-obowiazku-podatkowego-osob-fizycznych-w-polsce> (дата звернення: 12.04.2026)

109. Відповідь компетентного органу Польщі на Опитувальник щодо податкових наслідків для компаній та фізичних осіб, які можуть виникнути у зв'язку з вимушеним переміщенням таких осіб з України до Республіки Польща в результаті російського вторгнення. Міністерство фінансів України. С. 1-3. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%89%D0%B0\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%89%D0%B0(1).pdf) (дата звернення: 12.04.2026)

110. On Income Tax of individuals, Law dated 2 July 2002 No IX-1007, Republic of Lithuania. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.210886> (дата звернення: 12.04.2026)

111. Судова практика щодо визначення податкового резидентства за місцем проживання. 28.10.2025: електронне джерело. URL: <https://www.mikhailenko.com.ua/28-10-2025/sudova-praktyka-shhodo-podatkovogo-rezydentstva-za-miszem-prozhyvannya/> (дата звернення: 12.04.2026)

112. Рішення Київського окружного адміністративного суду від 20 грудня 2024 р. Справа № 320/35437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/124049018> (дата звернення: 12.04.2026)

113. Закон України «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні» Закон від 11 грудня 2003 року № 1382-IV// Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1382-15#Text> (дата звернення: 12.04.2026)

114. Про визначення резидентського статусу фізичної особи для оподаткування доходу у вигляді спадщини. Головне управління ДПС у Запорізькій області. 2025. URL: <https://zp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/917357.html#:~:text=%D0%9F%D1%80%D0%B8%20%D1%86%D1%8C%D0%BE%D0%BC%D1%83%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B8%D0%BC%20%D0%BC%D1%96%D1%81%D1%86%D0%B5%D0%BC%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B6%D0%B8%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F.%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%BE%D0%BC> (дата звернення: 12.04.2026)

115. Митний кодекс України; Закон, Кодекс від 13.03.2012 № 4495-VI// Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n316> (дата звернення: 12.04.2026)

116. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»; Закон від 16.04.1991 № 959-XII// Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#n24> (дата звернення: 12.04.2026)

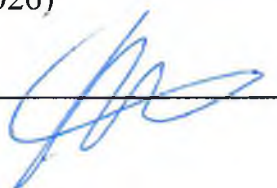
117. Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2011. 188 с. (дата звернення: 12.04.2026)

118. Олена Кузнечикова. Подвійне оподаткування українських переселенців: міф чи реальність: електронне джерело. URL: <https://chaspershykh.ua/%D0%B4%D1%83%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B5-%D1%80%D0%B5%D0%B7%D0%B8%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D1%82%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE/> (дата звернення: 12.04.2026)

119. Олендер І. Проблема визначення резидентства під час регулювання подвійного оподаткування. Фінансове право. 2019. № 6. С. 205–208. URL: <https://pgp-journal.kiev.ua/archive/2019/6/38.pdf> (дата звернення: 12.04.2026)

120. Слугоцька В. М. Теоретико-правові аспекти уникнення подвійного оподаткування в Україні. Нове українське право. 2021. Вип. 6. С. 136–141. URL: <https://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/169> (дата звернення: 12.04.2026)

121. Петренко Г. О., Буравська А. А. Застосування ознак податкового резидентства Державною податковою службою України. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету, 2022. С. 335 – 339. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2022/05/55.pdf> (дата звернення: 12.04.2026)



01.05.2026