

ПОДАТКОВЕ РЕЗИДЕНТСТВО ВИМУШЕНО ПЕРЕМІЩЕНИХ ОСІБ: УЗГОДЖЕННЯ З ФУНДАМЕНТАЛЬНИМИ ПРИНЦИПАМИ СПРАВЕДЛИВОСТІ ТА ПРАВОВОЇ ВИЗНАЧЕНОСТІ

Вітюк М.С.,

*магістр права, аспірант 3-го року навчання,
Національний університет «Києво-Могилянська академія»*

Вітюк М.С. Податкове резидентство вимушено переміщених осіб: узгодження з фундаментальними принципами справедливості та правової визначеності.

Проблема визначення податкового резидентства біженців і вимушено переміщених осіб набуває дедалі більшої актуальності на тлі зростаючої глобальної мобільності населення та системної нестабільності, спричиненої збройними конфліктами, природними катастрофами, терористичними загрозами й іншими масштабними гуманітарними кризами. Традиційні підходи до встановлення податкового резидентства фізичних осіб переважно ґрунтуються на формальних критеріях - таких як кількість днів фізичної присутності, центр життєвих інтересів або звичне місце проживання - без належного врахування справжніх намірів особи або вимушеного характеру її переміщення. Як наслідок, особи, які були змушені змінити місце проживання через обставини непереборної сили, можуть бути визнані податковими резидентами держави перебування навіть за відсутності будь-якого добровільного чи осмисленого зв'язку з цією юрисдикцією. Така ситуація вступає в конфлікт із принципами правової визначеності, справедливості, гуманізму та пропорційності. У статті обґрунтовується необхідність упровадження концепції «вимушеного» (недобровільного) податкового резидентства, яка має на меті створення окремого правового режиму для осіб, переміщених унаслідок надзвичайних, виняткових подій, що не залежать від їхньої волі чи вибору. Запропонована модель передбачає перехідний пільговий період тривалістю до 365 днів, протягом якого такі особи не визнаються податковими резидентами приймаючої юрисдикції, що дозволяє уникнути юридичної невизначеності та зайвого податкового тиску. Водночас запропонований підхід передбачає гнучку індивідуальну оцінку ступеня адаптації особи в новому середовищі, за якою такі чинники, як тривале працевлаштування, навчання неповнолітніх дітей, інтеграція в освітні заклади, участь у громадському житті чи возз'єднання з родиною, можуть слугувати підставою для дострокового перегляду податкового статусу. У статті також аналізується співвідношення цієї концепції з установленими критеріями центру життєвих інтересів і доміцилію, а також окреслюються можливі шляхи міжнародної координації, зокрема через коментарі до модельних конвенцій, двосторонні угоди та багатосторонні інституційні механізми. Запропоноване рішення дозволяє сформувати збалансований підхід, що поєднує податкову ефективність, гуманітарні міркування та гарантії верховенства права у сфері міжнародної податкової політики, сприяючи більш справедливому, передбачуваному та людяному глобальному податковому порядку.

Ключові слова: принципи права, принцип справедливості, принцип правової визначеності, податкове право, податкове резидентство, «вимушене» податкове резидентство, біженці, міграція, оподаткування, правовий захист.

Vitiuk M.S. Tax residency of forcibly displaced persons: alignment with the fundamental principles of justice and legal certainty.

The issue of determining the tax residence of refugees has become increasingly relevant in light of rising global mobility and systemic instability caused by wars, disasters, and humanitarian crises. Traditional approaches to determining individual tax residence are predominantly based on formal criteria - such as the number of days of physical presence, center of vital interests, or habitual abode - without adequately accounting for the individual's intent, vulnerability, or the involuntary nature of their displacement. As a result, individuals who relocate to another jurisdiction due to force majeure circumstances may be deemed tax residents without any genuine or voluntary connection to the host state, thus conflicting with the principles of legal certainty, fairness, and proportionality. This paper advocates for the implementation of the concept of "forced" (non-voluntary) tax residence, aimed at establishing a distinct legal regime for persons who have been displaced due to extraordinary events beyond their control. The model introduces a transitional exemption period of up to 365 days during which such persons shall not be considered tax residents of the host jurisdiction, thereby providing

temporary relief, legal clarity, and administrative consistency. At the same time, the approach incorporates a flexible assessment of individual adaptation, proposing that indicators of integration into the new society – such as long-term employment, education of children, social participation, or family reunification – can serve as triggers for early reassessment of status. The article further explores the relationship between this concept and the traditional criteria of center of vital interests and domicile, and outlines possible instruments for international coordination, including model tax conventions, bilateral agreements, and multilateral frameworks. The proposed solution enables a balanced response that integrates fiscal efficiency, humanitarian considerations, and rule-of-law safeguards in international tax policy, ultimately contributing to a more equitable and coherent global tax system.

Key words: legal principles, principle of justice, principle of legal certainty, tax law, tax residency, «forced» tax residency, refugees, migration, taxation, legal protection.

Постановка проблеми. Податкове резидентство вимушено переміщених осіб, або ж біженців становить складну та актуальну проблему в сучасному світі, особливо в контексті зростаючої міжнародної міграції та глобальної нестабільності. Забезпечення належного та справедливого податкового статусу для осіб, що шукають притулок, має велике значення як для особи, так і для приймаючої країни. Однак, як показав нещодавній досвід з українськими біженцями, існуючі податкові підходи до визначення податкового резидентства фізичних осіб можуть досить часто не враховувати реалії ситуації та фактично йти всупереч загальним принципам права. У цьому контексті важливо звернути увагу саме на принципи справедливості та визначеності, котрі по своїй природі покликані забезпечувати стабільне правове становище індивіда шляхом справедливого вдосконалення, зокрема, процесів правозастосування [13, ст. 53–55]. Безперечно виникає й питання про необхідність розробки та впровадження досконалого підходу до податкового резидентства біженців. Такий підхід має враховувати потреби цієї вразливої категорії осіб, забезпечуючи їм не лише правовий захист, але й можливість відчувати себе безпечно та інтегровано в нове суспільство. Важливість цього питання стає очевидною у контексті глобальних викликів, які постали перед світовим товариством, таких як: регулярні військові конфлікти та війни по всьому світу, соціальна та економічна нестабільність.

Стан опрацювання проблематики. Значна кількість науковців, як українських, так й іноземних, досліджували основоположні принципи справедливості та правової визначеності у праві. Для прикладу, українські вчені, такі як Козюбра М.І., Приймак А.М., Матвеева Ю.І. та Шугалеева І.Г., розглядали теоретичні та практичні аспекти правової визначеності, а роботи Федорова С., Лобач О.М. та Товкуна Л.В. досліджували реалізацію цих принципів у податковому праві України. Концепція справедливості в оподаткуванні розглядалася Андрущенко В.Л. і Тучаком Т.В. та Пацурківським П.П., а ширший порівняльний аналіз надавали іноземні науковці П. Кроуфорд та Р. Вуд. Ці роботи демонструють стійкий інтерес до нормативних засад податкового права. Однак наразі у відкритому доступі немає досліджень, які б безпосередньо аналізували, чи відповідає існуюча концепція податкового резидентства фізичних осіб принципам справедливості та правової визначеності, особливо в контексті біженців. Ця стаття має на меті заповнити цю прогалину.

Метою цієї статті є визначення теоретичних і правових засад податкового резидентства у застосуванні до вимушено переміщених осіб крізь призму фундаментальних принципів справедливості та правової визначеності й сучасних доктринальних інтерпретацій принципу верховенства права, а також в рамках як міжнародного, так і порівняльного податкового права, виявити суперечності та структурні невідповідності, які виникають, коли звичні критерії резидентства накладаються на вимушено переміщених осіб.

Принципи права посідають фундаментальне місце в юридичній теорії та практиці, формуючи як загальне розуміння правових систем, так і їхніх окремих галузей [4, ст. 360]. Однак, незважаючи на їхню поширеність у правовому дискурсі, ці принципи часто недостатньо використовуються на практиці. Юристи-практики, в тому числі судді, схильні надавати перевагу застосуванню кодифікованих правових норм, навіть якщо такі норми суперечать основоположним правовим принципам, про що свідчить судова практика [4, ст. 361]. Як зазначає професор Козюбра М.І. ця тенденція відображає більш глибоку проблему: відсутність достатньої ідеологічної та методологічної взаємодії з принципами права, що перешкоджає розвитку більш узгодженої та справедливої правової системи [4, ст. 361].

В епоху глобальних трансформацій принципи права повинні розвиватися відповідно до постіндустріальних цінностей, таких як людська гідність, демократія та верховенство права [4, ст. 363]. Справедливість, виступаючи моральною та духовною основою права, стає вирішальним маркером його легітимності. Без неї право ризикує перетворитися на просту формальність, позбавлену етичного та морального змісту. Важливо зазначити, що поняття справедливості є динамічним і

залежним від контексту, змінюючись залежно від історичних періодів і культурних умов. Хоча такі цінності, як справедливість, рівність і свобода залишаються центральними, їх інтерпретація може суттєво відрізнитися навіть серед людей в межах одного суспільства [4, ст. 363]. Тим не менш, правові принципи, незважаючи на притаманну їм гнучкість, слугують більш раціональними та стабільними основами правового значення [4, ст. 379].

Фундаментальні принципи права, серед яких і принцип справедливості, є загальними для всіх правових систем. Враховуючи це, доцільно дослідити, як цей принцип міг би слугувати вирішенню проблеми з визначенням податкового резидентства для осіб, які за форс-мажорних обставин змушені перебувати за межами країни, громадянами якої вони є.

Виклад основного матеріалу

Принцип справедливості в податковому праві

Принцип справедливості в оподаткуванні є наріжним каменем сучасних ефективних податкових систем у всьому світі. По суті, місцями будучи досить абстрактним та суб'єктивним поняттям, принцип справедливості безперечно системоутворюючий та ключовий для будь-якої податкової системи. Він має на меті збалансувати зобов'язання, покладені на платників податків, з їхніми економічними можливостями, гарантуючи аби податкові системи слідували не лише фіскальним цілям, а й враховували існуючі суспільні цінності. В сучасній доктрині досить багато як вітчизняних, так й іноземних науковців звертались до принципу справедливості в податковому праві, розглядаючи його під різними кутами.

Так, Лобач О.М. у своїй роботі «Принципи права: особливості в податковому праві» підкреслює важливу роль принципів у податковому праві та висвітлює виклики, пов'язані з їх практичним застосуванням. Вчена стверджує, що хоча такі принципи, як справедливість, рівність і гуманізм, є теоретично визнаними та важливими для податкових систем, вони часто недостатньою мірою використовуються в реальній податковій практиці. Такий підхід вона пов'язує з тенденцією розглядати принципи як абстрактні явища, а не дієві інструменти, що у свою чергу обмежує їх застосування законодавцями, податковими органами та судами [6, ст. 44]. Вважаю, що ця теза досить влучно ілюструє сучасну проблематику застосування принципу справедливості в податковому праві, хоча останній має бути основою будь-якої податкової системи та першочерговим аргументом для вирішення податкових спорів.

Лобач О.М. обґрунтовано критикує такий підхід, закликаючи до більш послідовного та практичного впровадження цих принципів у вітчизняну податкову політику та правозастосування [6, ст. 45]. Правова справедливість, на її думку, є важливим важелем та фактично мостом для правильної та доцільної реалізації податкових норм та зобов'язань. Принцип справедливості забезпечує відповідність податкових зобов'язань можливостям платників податків, зберігаючи при цьому прозорість і послідовність [6, ст. 42-43].

Дослідження Андрущенко В.Л. та Тучака Т.В. під назвою «Справедливість в оподаткуванні: фіскальний наступ на багатство» щодо податкової справедливості формує детальну основу для оцінки балансу між економічними та правовими принципами в оподаткуванні. Юридична справедливість, або податкова справедливість, гарантує, що податкові системи підтримують верховенство права, забезпечуючи дотримання законодавства та справедливе покарання за його порушення. Автори підкреслюють, що справедливість вимагає пропорційності, коли податковий тягар відповідає платоспроможності платників податків, і послідовності в застосуванні податкового законодавства для запобігання дискримінації або фаворитизму [1, ст. 2]. Ця правова основа має вирішальне значення для підтримки довіри до податкової системи та виховання почуття громадянської відповідальності серед платників податків. На практиці цей баланс забезпечується, зокрема, такими ініціативами, як прогресивне оподаткування, коли заможні громадяни сплачують більш пропорційні внески, що відображає їхню спроможність підтримувати державні послуги. Однак автори визнають, що досягнення абсолютної справедливості є складним завданням, посиляючись на різні суспільні погляди на оподаткування та мінливий характер правових норм, економічного та соціального становища світу. Водночас, вони стверджують, що справедливість в оподаткуванні повинна адаптуватися до мінливих соціальних та економічних умов [1, ст. 2-3].

Український науковець Федоров С. визначає справедливість в оподаткуванні як оціночне поняття, що вимагає контекстуальної інтерпретації. У свою чергу відсутність загальновизнаних визначень цього поняття, чи критеріїв часто призводить до непослідовного застосування та суб'єктивних суджень у юридичній та адміністративній практиці [15, ст. 160-161]. Більше того, жорсткі законодавчі формулювання часто перешкоджають гнучкому застосуванню цього принципу, а це в свою чергу призводить до формалістичних підходів, які не враховують різноманітні обставини платників податків [15, ст. 161-162]. Така неоднозначність підкреслює потребу в тонкому розумінні справедливості, яке адаптується до різних обставин та економічних реалій.

Варто зазначити, що у світлі останніх подій в Україні, вітчизняні законотворці намагалися впровадити, зокрема, принцип справедливості в реальний практичний вимір, на чому наголошує Пацурківський П.П.. Повномасштабна війна запровадила нову ціннісну матрицю в податковому праві, зосередившись на справедливості та розумності. Держава відреагувала на кризу лібералізацією податкової політики, зниженням ставок, звільненням від оподаткування товарів і послуг та пом'якшенням правозастосування. Ці реформи на певний час досить ефективно збалансували фіскальні цілі держави та інтереси платників податків, які опинилися в скрутному становищі, створивши відносини співпраці в період надзвичайної невизначеності щодо майбутнього [11, ст. 69-72].

Принцип справедливості є ключовим елементом сучасних податкових систем, який забезпечує баланс між економічними можливостями платників податків та їхніми зобов'язаннями. У контексті цього принципу вітчизняні вчені у своїх дослідженнях наголошують на важливості пропорційності податкового навантаження, адаптивності до соціально-економічних умов та послідовної законодавчої імплементації. Важливо досягнення стійкої податкової справедливості вимагає системного та регулярного підходу з боку податкових та судових інстанцій, який би інтегрував цей принцип у довгострокову правозастосовчу практику та був ефективною опорою для платників податків.

Безперечно станом на сьогодні правозастосування фундаментальних принципів в адміністративному судочинстві потребує значно більшої уваги, як з боку учасників судового процесу, так і з боку судів. Тим не менше, є випадки коли суди в податкових спорах доцільно та влучно звертаються до правових основ у вигляді принципу справедливості. Для прикладу у Постанові Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справі № 826/8250/17 від 7 серпня 2019 року, суд роз'яснив, що оскільки поняття «справедливість» законодавчо не визначено, його застосування має оцінюватися з урахуванням конкретних обставин кожної справи. Таким чином, дотримання судами принципу справедливості залежить від контекстуального аналізу, а не від фіксованого стандарту, що посилює важливість розгляду кожної конкретної справи в адміністративному судочинстві [3]. Також в постанові від 14 березня 2019 року у справі № 822/553/17 Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду розглянув питання застосування аналогії права щодо відшкодування бюджетної заборгованості. Суд підкреслив, що якщо податкові органи мають право на стягнення податкового боргу та пені протягом 1095 днів, то платники податків також повинні мати право вимагати від держави відшкодування пені за несвоєчасне відшкодування ПДВ протягом такого ж строку. Таке тлумачення спрямоване на дотримання принципів справедливості, рівності та збалансованості у відносинах між платником податків та державою, узгоджуючи строк для таких вимог з 1095-денним лімітом, встановленим у пункті 102.5 статті 102 Податкового кодексу України [2].

Що стосується іноземного доктринального бачення принципу справедливості в податковому праві, то слід зазначити, що ця категорія досить ґрунтовно досліджувалась. Яскравим прикладом є аналіз американського податківця Р. Вуда. У своїй роботі «*Supreme Court Jurisprudence of Tax Fairness*» науковець, виходячи із інтерпретації принципу в американській податковій системі та судових прецедентів, поділяє явище справедливості на дві підкатегорії: горизонтальну та вертикальну справедливість [25, ст. 421-422]. Горизонтальна справедливість, як пояснює Вуд, - це інтерпретація, згідно з якою платники податків у схожих економічних умовах та обставинах повинні нести однаковий податковий тягар. Це забезпечує послідовність і рівність у застосуванні податкових правил, зміцнюючи довіру громадськості до податкової системи. Додатково автор також вирізняє системну та змістовну горизонтальну справедливість: системна справедливість фокусується на однаковому застосуванні податкових правил, гарантуючи, що всі платники податків у межах певної категорії перебувають в однакових умовах, незалежно від їхніх індивідуальних обставин. Змістова, або як її ще називають, субстантивна справедливість, навпаки, враховує соціально-економічні реалії платників податків [25, ст. 424-425]. Сама по собі горизонтальна справедливість не вирішує проблеми економічної нерівності, оскільки вона передбачає однакове ставлення до всіх платників податків у межах схожих категорій, незважаючи на відмінності у фінансовій спроможності [25, ст. 421-422].

Вертикальна справедливість фактично доповнює попередню категорію, виступаючи за прогресивне оподаткування, коли ті, хто має більший дохід або багатство, сплачують пропорційно більший внесок. Цей принцип відображає етичний обов'язок узгоджувати податковий тягар з платоспроможністю платників податків, допомагаючи подолати соціальну та економічну нерівність. Разом ці принципи забезпечують збалансовану основу для справедливості в оподаткуванні [25, ст. 424].

Інший представник американської податкової доктрини, П. Кроуфорд стверджує, що справедливість у податкових системах не повинна покладатися на жорсткі правила або абстрактні теорії справедливості. Натомість, справедливість має зосереджуватися на реальних результатах і адап-

туватися до різних контекстів [19, ст. 177-178]. Це означає, що податкова політика та податкова норма повинні враховувати реальні обставини, з якими стикаються люди, а не намагатися дотримуватися універсального підходу. Кроуфорд підкреслює, що справедливість в оподаткуванні передбачає прийняття практичних рішень, які відображають потреби суспільства, одночасно балансує між ефективністю, простотою та справедливістю [19, ст. 176-178]. З думок вченого варто зробити висновок, що застосування однакових критеріїв податкового резидентства до всіх може здаватися справедливим на перший погляд, але це може призвести до несправедливих результатів для таких людей, як біженці, які стикаються з різними проблемами та бар'єрами [19, ст. 178]. Коригування правил з урахуванням цих реалій - наприклад, надання податкових пільг або більш гнучких порогів резидентства, в тому числі для вразливих категорій осіб - більш повноцінно відповідало б поглядам Кроуфорда [19, ст. 175-176].

Зрештою, справедливість в оподаткуванні - це більше, ніж теоретичний ідеал; це практичний фундамент та необхідність для побудови податкової системи демократичного та прогресивного суспільства. Впроваджуючи справедливість у податковій системі за допомогою продуманого законодавства, збалансованого правозастосування та оперативних реформ, уряди можуть створити системи, які не лише виконують фіскальні завдання, але й підтримують принципи рівності та справедливості, забезпечуючи їхню легітимність та ефективність в очах платників податків.

Принцип визначеності в податковому праві

Принцип правової визначеності має важливе значення для податкового права, забезпечуючи ясність, передбачуваність і довіру між платниками податків і державою. Він забезпечує прозоре управління та допомагає громадянам розуміти свої зобов'язання. Однак часті законодавчі зміни, нечітка термінологія та непослідовні судові рішення часто підривають ці цілі [6, ст. 45]. Лобач О.М. підкреслює, що правова визначеність балансує інтереси держави та платників податків, зміцнюючи рівність і верховенство права [6, ст. 40], але на практиці фіскальні пріоритети часто переважають над справедливим правозастосуванням [6, ст. 43]. Шугалєєва І.Г. додає, що відсутність чітких, загальноприйнятих визначень створює нестабільність [16, ст. 104], а Товкун Л.В. підкреслює необхідність послідовного судового тлумачення [14, ст. 249-250].

Біженці стикаються з підвищеними бар'єрами через нечіткість процедур і обмеженість рекомендацій. На основі думок Матвєєвої Ю.І., можемо дійти висновків, що правова невизначеність підвищує їхню вразливість, що робить передбачувані правила і захист критично важливими для інтеграції [8, ст. 94-96].

Вирішення проблеми правової невизначеності вимагає багатостороннього підходу. Кодифікація основних принципів - таких як справедливість, рівність і верховенство права - створює стабільну правову базу, залишаючи при цьому простір для адаптації [16, ст. 103]. Лобач О.М. і Шугалєєва І.Г. пропонують перевести абстрактні податкові принципи в конкретні адміністративні та судові інструкції, що сприятиме дотриманню законодавства та довірі [6, ст. 43; 16, ст. 103]. Водночас Товкун Л.В. попереджає, що адаптивність має бути збалансована з послідовністю, щоб уникнути дестабілізації правових систем [14, ст. 249-250]. Матвєєва Ю.І., спираючись на подвійну природу права Алексі і теорію справедливості Радбруха, стверджує, що справедливість і правова визначеність повинні співіснувати, щоб запобігти серйозній несправедливості, навіть коли закон формально правильний [7, ст. 37-39].

Таким чином, справедливість не може бути відокремлена від повсякденного життя і застосування права. Як зазначає Козюбра М.І., право є динамічним явищем, яке відтворюється через повсякденну практику. Правова визначеність повинна застосовуватися поряд зі справедливістю та іншими важливими правовими характеристиками, формуючи систему, яка є не лише стабільною і передбачуваною, але й чутливою і гуманною [4, ст. 123].

Узгодженість податкового резидентства фізичних осіб-біженців з принципами справедливості та визначеності

Як відомо, оподаткування доходів фізичних осіб та їхнє податкове резидентство ґрунтується на таких факторах, як «особиста прив'язка» до тієї чи іншої юрисдикції, що надає державам право оподатковувати доходи фізичних осіб на основі таких понять, як податкове резидентство, доміциль і громадянство [12, ст. 336]. Зазвичай саме концепція податкового резидентства має вирішальне значення для оподаткування фізичних осіб відповідно до міжнародних стандартів, які викладені в статті 4 Модельної конвенції ОЕСР. У випадках подвійного резидентства для вирішення конфліктів, як на рівні національного законодавства, так і на рівні міжнародних конвенцій, використовуються такі критерії, як постійне місце проживання, центр життєвих інтересів, звичайне місце проживання та громадянство [5]. Водночас варто наголосити, що досить часто на практиці податкові органи різних країн використовують саме критерій звичайного місця проживання, який визначається кількістю днів перебування у країні, зокрема 183 календарних днів[21].

Таким чином, досить часто після перевищення цього терміну проживання в тій чи іншій країні, особа автоматично стає її податковим резидентом. Момент виникнення та період, за який особа вважатиметься резидентом, різняться в залежності від країни, водночас, як бачимо, стати податковим резидентом тої чи іншої країни може бути досить просто. Однак як діяти громадянам, які опинилися та затрималися в тій чи іншій країні не по своїй волі, наприклад, у зв'язку з міграцією через воєнні дії в країні їх попереднього перебування, стихійного лиха, хворобою та іншими форс-мажорними обставинами?

Для прикладу, в умовах повномасштабного вторгнення, досить значна кількість українців мігрували за межі України. За даними Ради по правах людини ООН, загальна кількість українців, які мігрували, становить 6,917,800 станом на 17 квітня 2025. З них 6,357,600 зареєстровані для тимчасового захисту чи аналогічних національних механізмів захисту в Європі [24]. У свою чергу на брифінгу в червні 2023 Європейський Парламент ЄС наголосив на складності випадку українських вимушено переміщених осіб: ні щодо особливого податкового режиму для українських біженців, ні щодо розмежування прав на їх оподаткування, незалежно від того, чи був ними дохід отриманий з-за кордону або всередині країни, ні щодо питання подвійного оподаткування українських біженців - однозначної відповіді не було знайдено [18]. Натомість було наголошено, що результати будуть відрізнятися залежно від фактів та обставин кожної окремої справи, національних критеріїв та застосовного законодавства щодо визначення податкового резидентства, а також застосовного податкового режиму для різних видів діяльності [18]. Як приклади пропонуємо розглянути наступні країни.

У 2022 році Ірландія продемонструвала ліберальний підхід, прийнявши громадян України, які рятувались від війни, у своїй країні. За загальним правилом, дохід від роботи нерезидентів в Ірландії підлягає оподаткуванню ірландським податком на доходи фізичних осіб та податком на соціальне страхування, а також утриманням через систему PAYE (*i.e. Pay as you earn*). Однак українці, що перебували в Ірландії та працювали на українських роботодавців, звільнялися від сплати ірландських податків на дохід від виконання своїх трудових обов'язків і не підпадали під утримання податків [22].

Литва також пропонувала особливі умови для українських фізичних осіб-підприємців, які прибули до країни після російського вторгнення. Відтак ті, хто працював за контрактами, укладеними до вторгнення ворога в Україну, звільнялися від сплати литовських податків. Однак фізичні особи-підприємці зі статусом біженця та новими контрактами в Литві все ж вважалися повноцінними платниками податків цієї країни [23].

На противагу, в Угорщині, Чехії, Румунії, Словаччині, Австрії [9], Польщі [10], українські вимушено переміщені особи вважалися та вважаються податковими резидентами на загальних основах, якщо вони перебували в країні довше 183 днів, що призводить до виникнення податкових зобов'язань у відповідних країнах перебування [17].

На наш погляд, такий підхід згаданих держав повністю ігнорує фундаментальні принципи верховенства права, в тому числі й справедливості, що не може бути допустимим в будь-якому цивілізованому суспільстві. На підтвердження цієї тези скористаємось згаданою вище концепцією горизонтальної та вертикальної справедливості Р. Вуда. Якщо поглянути на загальну концепцію горизонтальної справедливості, то у своїй формі вона передбачає, що до біженців, які відповідають стандартним критеріям резидентства - таким як присутність протягом певної кількості днів - слід ставитися так само, як і до місцевих жителів. Однак таке одностороннє застосування взагалі ігнорує унікальні обставини та вразливості, з якими стикаються біженці, зокрема, їхню залежність від гуманітарної допомоги, нестабільність їхніх доходів, їхні наміри перебувати в тій чи іншій країні, які фактично обумовлені втечею від небезпеки в рідному домі. Саме для таких випадків варто акцентувати увагу на інших підкатегоріях горизонтальної справедливості. Відтак, змістовна горизонтальна справедливість наголошує на важливості впровадження більш чутливого до контексту підходу, підкреслюючи, що справедливість вимагає врахування цих особливих обставин. Наприклад, гнучкі пороги перебування або спеціальні податкові пільги можуть допомогти вирішити економічні проблеми біженців, зберігаючи при цьому принцип справедливого ставлення. Ініціативи Ірландії та Литви - є яскравими прикладами змістовної горизонтальної справедливості, саме вони є тим втіленням практичної реалізації справедливості в оподаткуванні.

Вертикальна справедливість, з іншого боку, зміщує акцент на здатність біженців нести податковий тягар, виступаючи за те, щоб податкові зобов'язання відповідали їхній платоспроможності. Біженці, які часто прибувають з невеликим фінансовим забезпеченням, особливо вразливі до тягара повних податкових зобов'язань, що накладаються за традиційними правилами. Політика, що ґрунтується на вертикальній справедливості, може включати, принаймні, поетапне введення податкових зобов'язань та набуття податкового резидентства, які полегшують фінансовий тиск у

критичний період переселення. Впроваджуючи ці заходи, приймаючи країни можуть створити податкові системи, які не лише сприятимуть інтеграції біженців, але й підтримуватимуть цілісність і справедливість своїх податкових режимів у цілому.

Таким чином, підходи до справедливості, висловлені в роботі Вуда, підкреслюють необхідність чутливого підходу до податкового резидентства, який відображає як економічну вразливість біженців, так і етичні імперативи їх оподаткування. Загальні підходи Угорщині, Чехії, Румунії, Словаччині, Австрії, Польщі фактично ігнорують вказану вище проблематику, а відтак сам принцип, що є неприпустимим для сучасних цивілізованих країн Європейського Союзу.

Схожу неготовність до викликів свого часу показали країни та міжнародне співтовариство під час пандемії COVID-19. Так, у своїй роботі "Substantial Presence in COVID: Rethinking Relief Under Internal Tax Laws for a Changing World" представниця Вашингтонського університету, К. Моєр, висловила свої думки щодо впливу пандемії на податкове резидентство фізичних осіб на прикладах США та Індії. Незважаючи на те, що країни докладали зусиль для надання допомоги через події, викликані пандемією COVID-19, залишаються питання щодо доцільності та далекоглядності цих заходів та формування спеціальних підходів для вирішення нових викликів, спричинених різними варіантами COVID-19 та зростаючою поширеністю віддаленої роботи. Вчена наголосила, що існуючі положення можуть виявитися недостатніми, і саме це вимагає фундаментальної переоцінки концепції визначення податкового резидентства на основі довгострокової присутності у тій чи іншій країні [20].

На наш погляд, пропозиція щодо перегляду кардинального впливу на визначення податкового резидентства довгострокової присутності у тій чи іншій країні заслуговує на увагу та подальші дослідження.

Висновки. Кожна країна, безсумнівно, має суверенне право визначати власні критерії для досягнення справедливих підходів в оподаткуванні. Однак, уніфікована, стандартизована система, що ґрунтується на фундаментальних принципах справедливості і належним чином враховує екстраординарні обставини та мотиви, категорії осіб, які потрапили під вплив форс-мажорних обставин, є надзвичайно важливою для будь-якої цивілізованої та демократичної країни. Приклад українських біженців яскраво ілюструє значні прогалини в готовності сучасних податкових систем до таких безпрецедентних сценаріїв. У більшості випадків існуючі правила не враховують особливий статус таких категорій осіб, а також надзвичайні обставини, що зумовили їх вимушений переїзд до нової країни проживання.

Наразі в податковому законодавстві більшості розвинених країн відсутні положення, спеціально розроблені для визначення податкового резидентства у випадку форс-мажорних обставин. В досить екстремному порядку, у відповідь на надзвичайні події деякі країни все ж запровадили спеціальні, пільгові підходи до визначення податкового резидентства, прагнучи забезпечити справедливість у режимі реального часу. Однак багато країн, включно зі світовими лідерами, залишаються осторонь цього питання, не пропонуючи жодних значущих рішень для вразливих груп і тим самим мирячись із системною несправедливістю в оподаткуванні. Така ситуація демонструє нагальну потребу у впровадженні спеціального положення про форс-мажорні обставини в податкове законодавство та угоди про уникнення подвійного оподаткування для забезпечення значно вищого ступеню справедливості.

Сучасний світ регулярно стикається з неординарними подіями, які вимагають швидких та справедливих рішень. Без оновлення підходу до визначення податкового резидентства фізичних осіб, або ж запровадження нових тестів, бути готовими до такого роду потрясінь фактично неможливо, а це у свою чергу формує невизначеність та провокує несправедливість по відношенню до біженців.

Щоб заповнити цю прогалину у регулюванні податкових правовідносин, пропонуємо офіційно визнати та на законодавчому рівні впровадити концепцію «вимушеного» або «недобровільного» податкового резидентства. Відповідно до цієї моделі, особи, які постраждали від форс-мажорних ситуацій, зможуть скористатися перевагами статусу біженця і застосовного перехідного періоду. Протягом окремо встановленого розумного періоду з моменту перетину кордону, така категорія осіб не вважатиметься податковими резидентами приймаючої країни. Такий підхід, на нашу думку, відповідає принципу визначеності, справедливості та належним чином враховує унікальні обставини вразливої категорії осіб.

У відповідь на ці виклики пропонується впровадити концепцію «вимушеного» (недобровільного) податкового резидентства – підхід, який дозволяє відмежувати перебування, обумовлене форс-мажорними обставинами, від справжньої податкової прив'язки. Ця модель спрямована на дотримання принципів справедливості, передбачуваності та пропорційності в оподаткуванні, а також гармонізацію податкових норм із фундаментальними правами людини.

Ключовим елементом концепції 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.

Особливістю цієї моделі є можливість дострокового припинення перехідного статусу у разі встановлення факту соціальної інтеграції особи в країні перебування. Адаптація виступає умовним тригером, який сигналізує про перехід від тимчасового до потенційно постійного зв'язку з державою. Такими індикаторами можуть слугувати:

- отримання дозволу на довгострокове проживання;
- працевлаштування або започаткування підприємницької діяльності;
- перевезення членів родини або реєстрація дітей у навчальних закладах;
- подання податкової декларації за місцем перебування.

Запровадження критерію адаптації дозволяє досягти гнучкості у правозастосуванні без шкоди для правової визначеності. Водночас ця ознака має застосовуватись з урахуванням комплексного аналізу фактичних обставин, оскільки сам факт реєстрації або побутової інтеграції ще не є достатнім доказом наміру закріпитися в юрисдикції на постійній основі.

Важливою є і взаємодія концепції з інститутом центру життєвих інтересів – категорії, яка часто першочергово використовується для визначення податкової резидентності. У межах запропонованої моделі центр життєвих інтересів має враховуватись лише після завершення пільгового періоду, або у разі документально підтвердженої інтеграції особи, яка свідчить про добровільний намір залишитись у країні. Це дозволяє уникнути ситуацій, коли стандартні тести щодо місця проживання, економічних зв'язків або наявності житла можуть неправомірно трансформуватись у критерії формального резидентства.

З огляду на правові системи, які оперують поняттям податкового доміцилю, концепція вимушеного резидентства не вступає в колізію з цією категорією. Доміциль, як більш фундаментальний зв'язок, що вимагає доказу тривалого наміру залишатися в юрисдикції або повернутись до неї в майбутньому, не може виникнути автоматично під час періоду вимушеного перебування. Таким чином, навіть у юрисдикціях, де податкові наслідки пов'язані з доміцилем, його набуття не буде вважатися реалізованим за відсутності явного і добровільного наміру.

Окремої уваги потребує питання віднесення перехідного періоду до різних податкових років. З огляду на те, що особа може прибути до країни посеред податкового періоду, цілком імовірно, що 365 днів пільгового статусу охоплюватимуть частини двох суміжних податкових років. У зв'язку з цим доцільно передбачити, що весь перехідний період є юридично цілісним і виключається з обрахунку днів перебування як у поточному, так і в наступному податковому році. Відповідна норма має бути імплементована у національні податкові кодекси та супроводжуватись правом особи на отримання консолідованого сертифіката пільгового податкового статусу, чинного протягом усього 365-денного терміну.

Для забезпечення правової визначеності та уникнення подвійного резидентства або спорів між юрисдикціями, ключовим аспектом реалізації цієї моделі є її міжнародна координація. Це може передбачати:

- оновлення положень модельних конвенцій ОЕСР/ООН та коментарів до них з чітким закріпленням статусу вимушеного резидентства;
- внесення змін до Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів BEPS (MLI), зокрема доповнення положеннями про винятки з критеріїв резидентства в умовах форс-мажору;
- включення відповідних положень у протоколи до двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування;
- створення спільних рекомендацій щодо документування та доведення обставин форс-мажору.

Таким чином, концепція «вимушеного» податкового резидентства формує баланс між адміністративною ефективністю та правами людини, дозволяє справедливо врегулювати податковий статус осіб, переміщених поза своєю волею, і підсилює легітимність міжнародної податкової системи в очах платників податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Справедливість в оподаткуванні: фіскальний наступ на багатство. *Економіка та держава*. 2021. № 6. С. 119–125. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.6.9>.
2. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справі № 822/553/17 від 14.03.2019.

3. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справі № 826/8250/17 від 07.08.2019.
4. Козюбра М.І. Практична філософія права: монографія. Київ, 2022.
5. Визнання податковим резидентом та уникнення подвійного оподаткування: роз'яснення Мінфіну. Liga Zakon. 2022. URL: https://biz.ligazakon.net/news/215980_viznannya-podatkovim-rezidentom-ta-uniknennya-podvynogo-opodatkuvannya-roz'iasnennya-mnfnu.
6. Лобач О.М. Принципи права: особливості в податковому праві. Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2018. № 1. С. 40–49.
7. Матвєєва Ю.І. Подвійна природа права, юридична визначеність і коректність (справедливість) права. Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2021. № 8. С. 34–41. URL: <https://doi.org/10.18523/2617-2607.2021.8.34-41>.
8. Матвєєва Ю.І. Поняття та розуміння принципу правової визначеності. Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2017. № 200. С. 93–97.
9. Міністерство фінансів України. Відповідь компетентного органу Австрії на опитувальник щодо податкових наслідків. Березень 2022. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Австрія.pdf>.
10. Міністерство фінансів України. Відповідь компетентного органу Польщі на опитувальник щодо податкових наслідків. Березень 2022. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Польща.pdf>.
11. Пацурківський П.П. Справедливість і розумність податкового права України в умовах воєнного стану. Приватне та публічне право. 2023. № 3. С. 69–75. URL: <https://doi.org/10.32782/2663-5666.2023.3.12>.
12. Петренко Г.О., Буравська А.А. Застосування ознак податкового резидентства державною податковою службою України. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2022. № 69. С. 335–339.
13. Приймак А.М. Принцип правової визначеності: поняття та окремі аспекти. Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2010. № 103. С. 53–55.
14. Товкун Л.В. Поняття принципів податкового права та особливості їх реалізації. У: Принципи фінансового права: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 19–20 квітня 2012 року). Харків: Нац. ун-т «Юридична академія України ім. Я. Мудрого», 2012. С. 248–250.
15. Федоров С. Принцип соціальної справедливості податкової системи України як оціночне поняття. Фінансове право. 2017. № 10. С. 160–165.
16. Шугалєєва І.Г. Правова визначеність у податковому праві. Приватне та публічне право. 2021. № 4. С. 101–106. URL: <https://doi.org/10.32845/2663-5666.2021.4.17>.
17. Accace. Tax residency of Ukrainian refugees: overview of rules in Europe: infographic. 12.07.2023. URL: <https://accace.com/tax-residency-of-ukrainian-refugees-in-europe>.
18. Baert P. Tax treatment of Ukrainian refugees. European Parliamentary Research Service. June 2023. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/749773/EPRS_BRI\(2023\)749773_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/749773/EPRS_BRI(2023)749773_EN.pdf).
19. Crawford P.B. Analyzing fairness principles in tax policy: a pragmatic approach. Denver University Law Review. 1998. Vol. 76. P. 155–174.
20. Moyer K. Substantial presence in COVID: rethinking relief under internal tax laws for a changing world. Washington International Law Journal. 2021. Vol. 30, № 2. Article 9. URL: <https://digitalcommons.law.uw.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1915&context=wilj>.
21. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.
22. Revenue (Ireland). Tax treatment of Ukrainian citizens who work remotely in Ireland. 06.05.2022. URL: <https://www.revenue.ie/en/life-events-and-personal-circumstances/moving-to-or-from-ireland/advice-ukrainian-nationals-working-ireland/remote-work-for-ukrainian-employer.aspx>.
23. State Tax Inspectorate of Lithuania (VMI). Current issues regarding self-employment for Ukrainians. Accessed 30.03.2025. URL: <https://www.vmi.lt/evmi/duk1?lang=en>.
24. UNHCR. Ukraine refugee situation. UNHCR Data Portal. Accessed 30.03.2025. URL: <https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine>.
25. Wood R. J. Supreme Court jurisprudence of tax fairness. Seton Hall Law Review. 2006. Vol. 36, № 2. P. 421–480.