

*Нікітінський О. П.,**кандидат юридичних наук,**доцент кафедри національного, міжнародного права**та правоохоронної діяльності**Херсонського державного університету*

ПОДАТКОВЕ РЕЗИДЕНТСТВО ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ

Анотація. У статті розглянуто проблематику визначення податкового резидентства фізичних осіб в умовах посиленої транснаціональної мобільності та актуалізованих викликів податкового регулювання. Проаналізовано особливості національного підходу до класифікації резидентського статусу платника податків, в основі якого покладено багаторівневу систему критеріїв, що передбачає урахування місця постійного проживання, центру життєвих інтересів, тривалості перебування на території держави, громадянства, а також добровільного самовизначення фізичної особи як платника податків. Здійснено критичну оцінку ефективності чинної нормативної моделі через призму її відповідності сучасним умовам, а також з позиції здатності запобігати виникненню ситуацій подвійного резидентства або втрати податкової належності резидентів України. Зауважено, що існуючі національні підходи до визначення податкового статусу не повною мірою враховують нові соціально-економічні реалії, включаючи зміну форм працевлаштування, поширення форм дистанційної трудової діяльності, зростання частки цифрових професій, активізацію трудової міграції та збільшення кількості українських біженців. Виокремлено фактори, які ускладнюють застосування критерію центру життєвих інтересів, зокрема його оціночний характер і потребу в доведенні фактичних соціальних та економічних зв'язків з певною державою.

Здійснено узагальнення проблем, пов'язаних із застосуванням міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, зокрема щодо складності адміністративних процедур, різноспрямованості підходів до класифікації доходів, а також недоскопальності обміну інформацією між податковими органами різних держав. Наголошено на ризиках, що виникають у разі помилкового визначення податкового резидентства, серед яких виділяють фінансові санкції, правові обмеження, а також ускладнення реалізації права на податкові пільги.

У підсумку запропоновано необхідність системного перегляду підходів до податкового резидентства, окрема, обґрунтовано доцільність гармонізації законодавчих норм, адаптації критеріїв до цифрових умов праці, спрощення процедур зміни податкового статусу та активізації міжнародного співробітництва з метою забезпечення податкової справедливості, прозорості та юридичної визначеності для фізичних осіб, що перебувають у транскордонному правовому полі.

Ключові слова: податкове резидентство, оподаткування фізичних осіб, центр життєвих інтересів, подвійне оподаткування, фіскальна юрисдикція, податкова міграція, міжнародне податкове співробітництво.

Постановка проблеми. Актуальність дослідження податкового резидентства фізичних осіб в Україні зумовлена трансформацією податкового законодавства, інтеграційними процесами,

а також зростаючою динамікою міжнародної міграції, що зокрема активізувалася внаслідок повномасштабної російсько-української війни. У цих умовах питання встановлення податкового резидентства набуває принципового значення для забезпечення фіскальної стабільності держави, реалізації принципів справедливого оподаткування, а також запобігання як ухиленню від сплати податків, так і подвійного оподаткування. Водночас важливим є приведення національного законодавства у відповідність до міжнародних стандартів, зокрема положень модельних конвенцій Організації економічного співробітництва та розвитку і укладених Україною двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, що сприяє гармонізації міждержавної податкової політики та забезпечує правову визначеність для платників податків.

Окремого наукового аналізу потребує проблема визначення податкового резидентства українських громадян, які були змушені тимчасово залишити територію України у зв'язку з воєнними діями та набули статусу біженців або статус тимчасового захисту за кордоном. У таких випадках виникають суперечності щодо податкового обліку таких осіб, зокрема в частині визначення центру життєвих інтересів, постійного місця проживання та тривалості перебування за межами України. Недостатня правова регламентація цієї категорії осіб створює ризики для як самих біженців (у вигляді потенційного подвійного оподаткування), так і для держави через втрату податкової бази.

Зазначені обставини детермінують потребу у всебічному науковому аналізі правових засад інституту податкового резидентства в умовах російсько-української війни та масштабної міграції населення України.

Мета статті полягає у дослідженні податкового резидентства фізичних осіб в Україні.

Виклад основного матеріалу. Оподаткування фізичних осіб є ключовим джерелом наповнення державного та місцевих бюджетів України, відіграючи особливо важливу роль під час воєнного стану. Воно включає податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), який є основним податком з доходів громадян, військовий збір, запроваджений для фінансування Збройних Сил України, та єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ), який є обов'язковим платежем для формування фондів соціального страхування. Так, у Звіті Державної податкової служби України визначено, що загальна сума податків та зборів на доходи фізичних осіб у 2024 р. склала 326,1 млрд. грн., що на 57,6% перевищило показник 2023 р. (206,9 млрд. грн.), з них 148,2 млрд. грн. склало ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців, 99,8 млрд. грн. – ПДФО з доходу у вигляді зп, 51,2 млрд. грн. – військовий збір, 7,4 млрд. грн. ПДФО із доходу у вигляді процентів, 4 млрд. грн. – ПДФО за результатами річного декларування [1].

Несплата податків фізичними особами-підприємцями має ряд негативних багатограних наслідків на макрорівні та макрорівні соціально-економічних відносин у суспільстві. Зокрема, на макрорівні, ухилення від сплати податків спричиняє зменшення бюджетних надходжень, що критично важливо для фінансування реалізації державних функцій (соціальних програм, медицини, освіти, інфраструктури, оборонного сектору). Крім того, це створює соціальну нерівність та нерівні умови для ведення бізнесу, оскільки сумлінні платники податків, які виконують свої зобов'язання, опиняються у невідгідному конкурентному становищі. На мікрорівні, для фізичних осіб несплата податків тягне за собою серйозні ризики, зокрема фінансові санкції у вигляді штрафів та пені, а також можливість настання кримінальної відповідальності у разі умисного ухилення від сплати податків у значних розмірах. Так, за статистичними даними облікованих кримінальних правопорушень в сфері оподаткування Офісу Генерального прокурора за 2021 р. – I півріччя 2025 р. (табл. 1) свідчить про те, що кількість кримінальних проваджень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків (стаття 212 ККУ) та ухилення від сплати єдиного соціального внеску і страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (стаття 212-1 ККУ), значно зменшилася у 2022 р. порівняно з 2021 р., що, ймовірно, пов'язано з початком повномасштабного вторгнення росії. Проте, починаючи з 2023 р., спостерігається стійке зростання кількості цих правопорушень, в т.ч. за перше півріччя 2025 р. вже зафіксовано значну кількість справ, що свідчить про відновлення та навіть посилення тенденції до ухилення від сплати обов'язкових платежів [2].

Також, невиконання податкових зобов'язань може призвести до блокування банківських рахунків, арешту майна та інших обмежень, що унеможливило повноцінне функціонування бізнесу та підживляє фінансову стабільність держави створюючи значні правові і фінансові ризики для самої ФОП.

Податкове резидентство – це юридичний статус фізичної або юридичної особи, який визначає її обов'язок сплачувати податки в конкретній країні з усіх своїх доходів, незалежно від їх джерела походження, зокрема, податкові резиденти країни зобов'язані декларувати та оподатковувати свій світовий дохід (сукупний дохід, отриманий фізичною з усіх джерел у світі, незалежно від того, у якій державі ці доходи були отримані), натомість нерезиденти сплачують податки лише з доходів, отриманих у цій країні.

Практика визначення податкового резидентства в Україні та зарубіжних країнах ґрунтується на трьох принципах визначення належності оподаткування фізичної особи – принцип доміцилію, принцип територіальності об'єкта оподаткування та принцип резидентства (Україна) [3, с. 336].

Порядок визначення податкового резидентства визначено у пп. 14.1.213 ст. 14 Податкового кодексу України – «резиденти –

це: а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет; в) фізична особа – резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні» [4].

При цьому даний пункт ст.14 Податкового кодексу України більш детально визначає податкове резидентство фізичних осіб за наступною ієрархією:

- 1) місце постійного проживання в Україні;
- 2) центр життєвих інтересів (резидентом вважається особа, яка має тісніші особисті чи економічні зв'язки з Україною, достатнім доказом цього є місце проживання сім'ї або реєстрація як ФОП);
- 3) термін перебування (якщо неможливо визначити центр життєвих інтересів, резидентство встановлюється за перебуванням в Україні не менше 183 днів протягом року);
- 4) громадянство (якщо попередні критерії не спрацюють, особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України);
- 5) самостійне визначення податкового резидентства (достатньою підставою для податкового резидентства також є самостійне визначення особою свого основного місця проживання в Україні або її реєстрація як самозайнятої особи);
- 6) статус е-резидента не є достатньою умовою для визначення центру життєвих інтересів [4].

Особливо актуальною проблема визначення податкового резидентства стосується українських біженців. Їх кількість за даними Агентства ООН у справах біженців станом на середину квітня 2025 р. склала 6,918 млн. осіб (з них в країнах Європи – 6,358 млн. (рис. 1), за межами Європи – 0,56 млн.), що свідчить про подальший відтік громадян України за кордон, в т.ч. осіб працездатного віку [5] (зокрема, віково-статева структура українських біженців за середніми показниками складає – 77% жінок віком 44 роки).

Українські біженці, які працюють і проживають за кордоном, стикаються з головною проблемою – ризиком подвійного оподаткування. Ця ситуація виникає через те, що вони можуть бути визнані податковими резидентами як України (завдяки збереженню центру життєвих інтересів, наприклад, сім'ї чи майна), так і країни тимчасового перебування (завдяки після 183 днів перебування). Для уникнення такої ситуації Україна уклала ряд двосторонніх договорів, зокрема, «на сьогоднішній день між Україною та іншими державами діє 70 міжнародних двосторонніх конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування» [6]. Наприклад, Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід і майно «застосовується до податків на

Таблиця 1

**Статистичні показники облікованих кримінальних правопорушень в сфері оподаткування
за даними Офісу Генерального прокурора за 2021 р. – I півріччя 2025 р.**

	2021	2022	2023	2024	I півріччя 2025
Ст. 212 ККУ «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»	760	390	914	925	585
Стаття 212-1 ККУ «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»	24	4	34	40	31

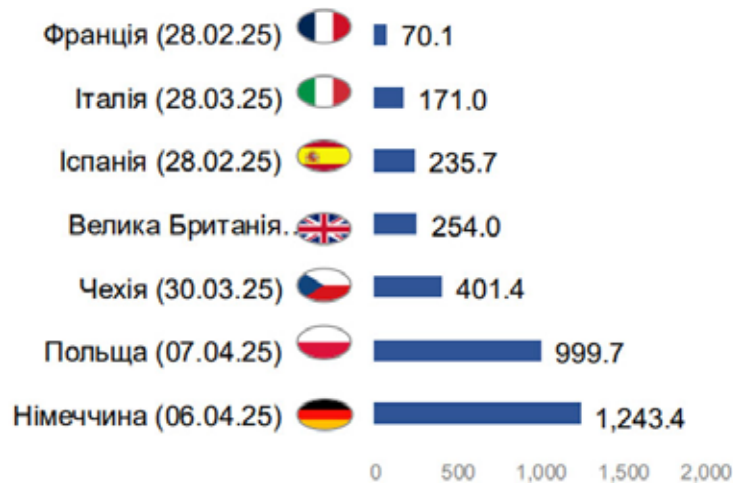


Рис. 1. Показники біженців з України в країнах Європи станом на середину квітня 2025 р., показник у тис. (ілюстрація з відкритих джерел, Моніторинг основних подій в економіці України Департаменту стратегічного планування та макроекономічного прогнозування)

доход і на майно, що стягуються від імені Договірної Держави, Землі – у випадку Федеративної Республіки Німеччина – або її політико-адміністративного підрозділу, або місцевих органів влади, незалежно від способу їх стягнення» [7].

Слід, зауважити, що хоча Україна має двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування, процес підтвердження сплачених податків і зарахування їх в Україні є складним і вимагає збору та легалізації відповідних документів, а також звернення до податкових органів, що створює значний адміністративний тягар на податкові системи України та країн, які приймають українських біженців.

Слушний на нашу думку є практичний кейс визначення податкового резидентства «умовного українського адвоката, який перебуває на території Угорщини» за підходом Національної асоціації адвокатів України. Правовою основою для визначення податкового резидентства за умовами даного кейсу є Конвенція між Україною і Угорською Республікою про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень, яка «застосовується до податків на доходи і майно, що стягуються від імені Договірної Держави або її політико-адміністративного підрозділу, або місцевої влади, незалежно від способу їх стягнення» [8].

Зокрема, український адвокат, який через війну переїхав до Угорщини та перебуває там понад 183 дні, може мати чотири різні сценарії оподаткування свого доходу, згідно з Конвенцією про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Угорщиною:

Сценарій 1: Якщо адвокат отримує статус іноземного юридичного консультанта в Угорщині та має там постійну базу для своєї діяльності, він вважається податковим резидентом України, але дохід від цієї діяльності оподатковуватиметься в Угорщині.

Сценарій 2: Якщо той самий адвокат отримує статус іноземного юридичного консультанта в Угорщині та вважається податковим резидентом Угорщини, його дохід оподатковується лише в Угорщині, оскільки він не має постійної бази для професійної діяльності в Україні.

Сценарій 3: Якщо адвокат, перебуваючи в Угорщині понад 183 дні, працює дистанційно для України та вважається по-

датковим резидентом Угорщини, його дохід оподатковується в Україні, але тільки стосовно доходу, що приписується щодо регулярної доступної постійної бази в Україні з метою здійснення професійної діяльності.

Сценарій 4: Якщо адвокат, перебуваючи в Угорщині понад 183 дні, працює дистанційно для України та вважається податковим резидентом України, його дохід оподатковується в Україні, оскільки він не має постійної бази для професійної діяльності в Угорщині [5].

Слід зауважити, що помилкове визначення податкового резидентства може призвести до таких серйозних наслідків, як: подвійне оподаткування; нарахування податкових зобов'язань, та накладання штрафних санкцій; адміністративна і кримінальна відповідальність; складність в отриманні податкових пільг; податкові перевірки; ускладнення при відкритті рахунків у банках і блокування рахунків та ін.

Також, існують певні ризики оподаткування ФОП, які тривалий час перебувають за кордоном (понад 183 дні). Наприклад, за консультаціями польської податкової служби серед таких ризиків для українських ФОП у Польщі можуть виявлятися у наступном:

тривале перебування на території Польщі та переміщення центру життєвих інтересів стає підставою для виникнення обов'язку декларувати доходи за польськими ставками;

надання послуг ФОП на території Польщі понад 6 місяців може розглядатися як підстава створення «постійної бази» підприємницької діяльності;

польська податкова служба може не враховувати сплату єдиного податку ФОП в Україні у зв'язку із розбіжностями в системах оподаткування [10].

При цьому «українці можуть бути визнані податковими нерезидентами Польщі, навіть якщо перебувають понад 183 дні, за умови доведення збереження ЦЖІ (центру життєвих інтересів – доповнено нами – О.П.) в Україні та тимчасовості перебування в Польщі через війну» [11].

Отже, визначення податкового резидентства фізичних осіб постає як надзвичайно актуальне та водночас проблемне питання, яке потребує комплексного правового переосмислення. У межах цього напряму можна виділити низку ключових

проблем, які обумовлюють складність правозастосування та створюють потенційні ризики для ефективного функціонування національних податкових систем. Насамперед, проблематичним є відсутність уніфікованого міжнародного підходу до визначення податкового резидентства, оскільки різні юрисдикції встановлюють відмінні критерії резидентства (зокрема кількість днів перебування, наявність постійного місця проживання, поняття центру життєвих інтересів тощо), яке призводить до ситуацій подвійного резидентства, або ж, навпаки, якщо фізична особа не вважається резидентом жодної держави, то це зумовлює виникнення податкової прогалини і порушення принципу всеосяжного оподаткування. Окрему складність становить застосування критерію «центру життєвих інтересів», який за своєю природою є оціночним і суб'єктивним, а відтак у правозастосовній практиці виникають труднощі з доведенням наявності сталих соціальних, економічних, культурних та сімейних зв'язків фізичної особи з певною державою, що відкриває простір для зловживань і довільного трактування даного терміну. Також, поширеною є практика фіктивної зміни податкового статусу з метою податкової оптимізації, зокрема, в окремих випадках фізичні особи свідомо декларують себе як нерезидентів певної держави, обираючи податкові юрисдикції з мінімальними або нульовими ставками оподаткування, що не лише підриває бюджетну систему окремих країн, а й створює значну податкову несправедливість та викривлює умови економічної конкуренції. Недосконалість законодавства, зокрема нечіткість формулювань, прогалини у регулюванні особливих випадків (статус дипломатів, спортсменів, фрилансерів, біженців, «цифрових кочівників» та ін.), також сприяють неоднозначному застосуванню норм і надають можливість для правової маніпуляції. Водночас у багатьох державах, включаючи Україну, спостерігається низький рівень правової обізнаності населення щодо наслідків зміни податкового статусу, що призводить до ненавмисного порушення законодавства.

Цифровізація праці, дистанційна зайнятість та можливість отримання доходів у декількох країнах без фізичної присутності суттєво ускладнюють виявлення реального податкового резидентства, тому традиційні критерії його визначення дедалі менше відображають сучасну економічну реальність, вимагаючи оновлення законодавства відповідно до нових викликів. Ще одним викликом є обмежена ефективність міжнародного обміну податковою інформацією. Незважаючи на запровадження стандартів автоматичного обміну (зокрема, Загальногостандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки / Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information) та практики боротьби з розмиванням оподаткованої бази й виведенням прибутку з-під оподаткування/BEPS), не всі держави беруть участь у цих ініціативах, а якість та повнота наданих даних залишаються недостатніми, що в свою чергу обмежує можливість контролю за транснаціональними переміщеннями осіб і їх доходів. У деяких країнах передбачено складну й бюрократизовану процедуру припинення резидентства, що може включати подання значної кількості документів, проходження перевірок та сплату додаткових податків, що не лише створює перешкоди для законного припинення податкового статусу, а й спонукає до приховування фактичної зміни місця проживання. Також, масове переміщення населення, надання тимчасового захисту та набуття статусу

біженців в результаті воєнних конфліктів призводить до появи осіб із невизначеним або тимчасовим податковим статусом, що потребує оперативного реагування з боку національних податкових органів і формування гнучких механізмів правового регулювання.

Таким чином, проблема визначення податкового резидентства фізичних осіб є багатоаспектною та вимагає не лише удосконалення внутрішнього податкового законодавства, але й активізації міжнародного діалогу, розробки типових моделей і механізмів вирішення конфліктів резидентства, адаптованих до умов цифрової мобільності, транснаціональної трудової діяльності та нестабільного геополітичного середовища.

Висновки. Податкове резидентство визначає обсяг фіскальних зобов'язань фізичної особи та безпосередньо впливає на формування дохідної частини бюджету держави. У сучасних умовах глобалізації та масштабного переміщення населення, зокрема внаслідок збройного конфлікту, чинна система визначення податкового статусу виявляє низку правових і практичних суперечностей. Застосування національних критеріїв, орієнтованих на ознаки постійного проживання або центр життєвих інтересів, не забезпечує належного правового регулювання ситуацій, пов'язаних із тривалим перебуванням громадян за межами України. Відмінності у підходах до визначення резидентства між державами зумовлюють виникнення ситуацій подвійного оподаткування або втрати податкової належності, що посилює ризики юридичної невизначеності та створює додаткове навантаження як на платників, так і на податкові органи. Питання оподаткування доходів переміщених осіб набуває особливої актуальності у зв'язку з тим, що міжнародні угоди, попри свою наявність, часто не гарантують ефективного застосування передбачених ними механізмів через складність процедур, необхідність подання підтверджувальних документів та відсутність єдиних стандартів оцінки податкового статусу. За цих умов виникає об'єктивна потреба у вдосконаленні внутрішньодержавного податкового регулювання, спрощенні процедур встановлення та зміни резидентства, а також у підвищенні ефективності міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією.

Література:

1. Публічний звіт ДПС 2024. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-plani-ta-zviti-roboti-/888084.html> (дата звернення: 02.07.2025) 8
2. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. Офіс Генерального прокурора України. URL: <https://surl.li/ispfzr> (дата звернення: 22.07.2025)
3. Петренко Г.О., Буравська А.А. Застосування ознак податкового резидентства Державною податковою службою України. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету: Серія ПРАВО*, Випуск 20. 2022. С. 335–339. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2022/05/55.pdf> (дата звернення: 01.07.2025)
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <https://surl.li/voqlhf> (дата звернення: 02.06.2025)
5. Моніторинг основних подій в економіці України Департаменту стратегічного планування та макроекономічного прогнозування. URL: <https://me.gov.ua/view/12feebe9-7102-42f6-93d8-ba4c188d7252> (дата звернення: 20.06.2025)
6. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування. Міністерство фінансів України. URL: <https://surl.li/smupqc> (дата звернення: 10.06.2025)

7. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно: Федеративна Республіка Німеччина, Україна від 03.07.1995 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/276_001#Text (дата звернення: 20.07.2025)
8. Конвенція між Україною і Угорською Республікою про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень: Україна, Республіка Угорщина від 19.05.1995 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/348_630#Text (дата звернення: 20.07.2025)
9. 4 варіанти податкового резидентства українця за кордоном. 7eminar. URL: <https://surl.li/acesiu> (дата звернення: 10.06.2025)
10. Податкове резидентство: як визначити свій статус у 2025. YANKIV Редакція. URL: <https://surl.li/kgvvtv> (дата звернення: 21.07.2025)
11. Податкове резидентство українських біженців: що це таке і чому важливо для українців за кордоном. Дебет-кредит. URL: <https://surl.li/rplscx> (дата звернення: 21.07.2025)

Nikitinskyi O. Tax Residency of Individuals in Ukraine

Summary. The article deals with the problem of determining the tax resident of individuals in the conditions of enhanced transnational mobility and actualized challenges of tax regulation. The peculiarities of the national approach to the classification of the resident status of the taxpayer, which are based on a multi-level system of criteria, which involves taking into account the place of permanent residence, the center of life interests, the duration of stay in the territory of the state, citizenship, as well as voluntary self-determination of an individual as a taxpayer. A critical assessment of the effectiveness of the current normative model

was made through the prism of its compliance with modern conditions, as well as from the standpoint of the ability to prevent the emergence of situations of double residence or loss of tax affiliation of residents of Ukraine. It is noted that existing national approaches to determining the tax status do not fully take into account the new socio-economic realities, including changes in forms of employment, spreading forms of distance employment, increasing the share of digital professions, intensifying labor migration and increasing the number of Ukrainian refugees. Factors that complicate the use of the criterion of the Center for Life interests, in particular its evaluative nature and the need to prove actual social and economic ties with a particular state. Summarizing problems related to the application of international treaties on the avoidance of double taxation, in particular the complexity of administrative procedures, the diverse approaches to the classification of income, as well as the imperfection of information exchange between tax authorities of different states. The risks that arise in the event of a false determination of tax residence are emphasized, including financial sanctions, legal restrictions, as well as complications of the exercise of the right to tax benefits.

As a result, the need for a systematic revision of approaches to the tax resident, separate, substantiated the expediency of harmonization of legislation, adaptation of criteria to digital working conditions, simplification of procedures for changing tax status and intensification of international cooperation in order to ensure tax justice, transparency and legal.

Key words: tax residence, taxation of individuals, center of life interests, double taxation, fiscal jurisdiction, tax migration, international tax cooperation.

Дата надходження статті: 13.08.2025

Дата прийняття статті: 29.08.2025

Опубліковано: 30.09.2025