

УДК 342.7:336.22(045):341.231.14
DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2025.1.7>

Євстіфєєв О. К.,

аспірант кафедри державно-правових дисциплін
Міжнародного гуманітарного університету

ПОДАТКОВЕ РЕЗИДЕНСТВО БІЖЕНЦІВ: ПРАВОВІ КОЛІЗІЇ ТА ПРАКТИЧНІ ВИКЛИКИ В УМОВАХ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОПОДАТКУВАННЯ ТА НАЦІОНАЛЬНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Анотація. У статті проаналізовано актуальне питання податкового резидентства біженців в умовах глобальних міграційних потоків та зростання кількості вимушено переміщених осіб. Автор звертається до малодослідженої сфери, дослідження якої полягає у комплексному підході до розгляду податкового статусу біженців, зокрема у взаємодії міжнародного і національного законодавства та їхніх недоліків у регулюванні податкових зобов'язань цієї категорії осіб. Робота має значну наукову цінність завдяки обґрунтованому аналізу міжнародних податкових стандартів (MLI та CRS) та їх впливу на національні підходи до визначення податкового статусу.

Автор здійснює критичний огляд та аналіз правових актів і детально розглядає практичні проблеми, що виникають через недосконалість законодавства в сфері податкового резидентства біженців. Такий підхід дозволяє всебічно охопити проблему та показати, чому сучасна податкова система потребує адаптації для забезпечення прав біженців. До того ж, у роботі проаналізовано подвійне оподаткування та ризики виникнення податкових зобов'язань в декількох юрисдикціях, що створює додаткове фінансове навантаження на біженців і порушує принципи справедливості та рівності.

В статті пропонуються конкретні шляхи вирішення проблеми подвійного оподаткування для біженців, а також висувуються можливі напрями адаптації національних податкових законів для врахування специфіки статусу зазначеної категорії осіб. Наведені рекомендації мають практичне застосування в процесі розробки податкової політики, а також сприяють підвищенню ефективності міжнародного співробітництва у податковій сфері.

Окрім зазначеного, автор приділяє увагу механізмам гармонізації податкового законодавства різних країн для врахування інтересів біженців. Зокрема, акцентується на необхідності перегляду критеріїв податкового резидентства, таких як місце постійного проживання, економічні інтереси та тривалість перебування в конкретній юрисдикції. Автор зазначає, що існуючі підходи часто ігнорують особливі обставини, в яких опиняються біженці, та призводять до їх дискримінації у податкових відносинах.

У роботі також висвітлюються проблеми взаємодії між країнами щодо обміну інформацією про податковий статус осіб у контексті міжнародних стандартів. Автор наголошує, що впровадження таких інструментів, як Багатостороння конвенція MLI (Multilateral Instrument) та система автоматичного обміну інформацією CRS (Common Reporting Standard), потребує додаткової адаптації для забезпечення прозорості й справедливості стосовно біженців. Окремо розглядається питання захисту персональних даних цих осіб, оскільки їх передача між юрисдикціями може нести ризики для їхньої безпеки.

Автор підкреслює, що вирішення проблеми податкового резидентства біженців вимагає міждисциплінарного підходу, що включає не лише правові аспекти, але й соціально-економічний аналіз, а також врахування гуманітарних факторів. Такий підхід дозволяє зменшити ризики подвійного оподаткування та створити більш гнучку систему, яка враховуватиме специфіку становища біженців, сприяючи тим самим їхній інтеграції в нові суспільства.

Ключові слова: податкове резидентство, подвійне оподаткування, фінансові зобов'язання, біженці, податкова політика, міжнародні стандарти, права людини, правовий статус.

Yevstifeev O. K. Tax residency of refugees: legal conflicts and practical challenges in the terms of international taxation standards and national legislation

Abstract. The article analyzes the current issue of the tax residency of refugees in the context of global migration flows and the growing number of forcibly displaced persons. The author turns to an understudied field, the study of which consists in a comprehensive approach to the consideration of the tax status of refugees, in particular, in the interaction of international and national legislation and their shortcomings in regulating the tax obligations of this category of persons. The work has significant scientific value due to the well-founded

analysis of international tax standards (MLI and CRS) and their impact on national approaches to determining tax status.

The author carries out a critical review and analysis of legal acts and examines in detail the practical problems arising from the imperfection of legislation in the field of tax residency of refugees. This approach makes it possible to comprehensively cover the problem and show why the modern tax system needs adaptation to ensure the rights of refugees. In addition, the paper analyzes double taxation and the risks of tax liabilities in several jurisdictions, which creates an additional financial burden on refugees and violates the principles of justice and equality.

The article offers specific ways to solve the problem of double taxation for refugees, and also suggests possible ways of adapting national tax laws to take into account the specifics of the status of the specified category of persons. These recommendations have practical applications in the process of developing tax policy, and also contribute to increasing the effectiveness of international cooperation in the tax field.

In addition, the author focuses on the mechanisms of harmonizing tax legislation across different countries to account for the interests of refugees. Specifically, emphasis is placed on the need to revise the criteria for tax residency, such as the place of permanent residence, economic interests, and the duration of stay in a specific jurisdiction. The author notes that existing approaches often disregard the unique circumstances faced by refugees, leading to their discrimination in tax relations.

The paper also highlights issues of international cooperation between countries regarding the exchange of information on the tax status of individuals in the context of international standards. The author emphasizes that the implementation of such instruments as the Multilateral Instrument (MLI) and the Common Reporting Standard (CRS) requires additional adaptation to ensure transparency and fairness concerning refugees. The issue of protecting the personal data of these individuals is also examined, as its transfer between jurisdictions may pose risks to their safety.

The author underscores that addressing the issue of tax residency for refugees demands an interdisciplinary approach that encompasses not only legal aspects but also socio-economic analysis and the consideration of humanitarian factors. Such an approach allows for the reduction of double taxation risks and the creation of a more flexible system that takes into account the specific circumstances of refugees, thereby facilitating their integration into new societies.

Key words: *tax residency, double taxation, financial obligations, refugees, tax policy, international standards, human rights, legal status.*

Постановка проблеми. В сучасних умовах глобалізації та зростаючої мобільності населення питання визначення податкового резиденства набуває особливої актуальності. Однією з найбільш складних і суперечливих категорій є податкове резиденство біженців – осіб, які через різноманітні соціальні, політичні або екологічні фактори змушені залишити свої країни і знайти тимчасовий або постійний притулок у іншій державі. Податкове резиденство традиційно визначається через критерії, які не завжди можуть бути застосовані до цієї категорії осіб, оскільки вони часто не мають сталого місця проживання, визначеного центру життєвих інтересів або належної соціальної інфраструктури. В такому контексті виникають правові колізії між національними податковими системами та міжнародними стандартами, що регулюють питання обміну податковою інформацією і уникнення подвійного оподаткування. У зв'язку з цим, наукове дослідження податкового резиденства біженців є надзвичайно важливим для

розробки ефективних механізмів правового регулювання, що дозволять узгодити міжнародні стандарти з реаліями, притаманними біженцям.

Метою цієї статті є аналіз існуючих підходів до визначення податкового резиденства, виявлення основних правових колізій і недоліків в застосуванні міжнародних податкових норм до біженців та розробка пропозицій щодо удосконалення правового регулювання з метою забезпечення справедливого оподаткування цієї категорії осіб.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В ході даного дослідження було проаналізовано ряд науково-теоретичних напрацювань, зокрема роботи Петренко Г.О., Буравської А.А., Жука Л.Б., Фекети І.М., Якимчука М.Ю., Соломко С.С., Саморокова В.О., Вадима Красовського тощо. Натомість, зазначені наукові статті лише опосередковано торкаються теми податкового резидентства біженців, розкриваючи окремі аспекти наведеного напрямку в силу його складності та багатоструктурованості.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є правові аспекти та особливості регулювання податкового резидентства біженців в умовах правових колізій, які виникають на стику міжнародних стандартів оподаткування та національного законодавства. Зокрема, дослідження фокусується на проблемах визначення податкового статусу біженців та їхньої податкової відповідальності в приймаючих державах, що є критичним питанням в світлі активізації міграційних процесів та зростання кількості біженців у багатьох країнах

Виклад основного матеріалу. Податкове резидентство біженців є складним і багатограним науково-теоретичним явищем, яке виникає на перетині двох ключових правових категорій – податкового резидентства як загальної юридичної концепції та правового статусу біженців, що визначається міжнародними угодами та національними законами. Кожен з цих елементів має свої специфічні характеристики, що вимагає інтегративного підходу для їхнього аналізу та узгодження.

В контексті податкового права, податкове резидентство визначається як економічно-правовий зв'язок між суб'єктом податкових правовідносин і державою, що, в свою чергу, накладає на такого суб'єкта певні зобов'язання та податкові обов'язки відповідно до вимог національного податкового законодавства. Цей зв'язок є підставою для визначення, в якій юрисдикції особа зобов'язана виконувати податкові платежі та дотримуватися податкових норм-регуляторів її фінансових взаємовідносин з конкретною державою [1, с. 6].

Податкове резидентство є ключовим елементом у визначенні податкової компетенції держави щодо оподаткування доходів, майна та інших активів, а також є основою для застосування принципів уникнення подвійного оподаткування та визначення правового статусу фізичних і юридичних осіб у міжнародному праві.

З юридичної точки зору, податкове резидентство особи визначається через комплекс критеріїв, що дозволяють визначити, в якій державі особа має податкові зобов'язання та обов'язок їх виконувати. Основними критеріями, що використовуються в більшості націо-

нальних правових систем, є місце постійного проживання, центр життєвих інтересів, тривалість перебування на території держави, а також наявність економічної діяльності або інших значущих соціальних, економічних та правових зв'язків.

Податковий кодекс України, зокрема, визначає за основоположний критерій місця проживання. Так, відповідно до положень національного податкового законодавства України, податковим резидентом визнається фізична особа, яка має місце постійного проживання на території України. Проте у разі, коли така особа має місце постійного проживання також в іншій державі, застосовуються додаткові критерії, зокрема «центр життєвих інтересів», для визначення основної юрисдикції, до якої належить податкове резидентство особи [2]. Зазначений підхід ґрунтується на принципі тісних особистих або економічних зв'язків між особою та державою, що є головною для неї з точки зору здійснення життєдіяльності.

В ситуаціях, коли визначити центр життєвих інтересів фізичної особи є складно, або якщо особа не має сталого місця проживання в жодній з країн, для визначення податкового резидентства застосовується критерій «фізичної присутності», що передбачає перебування особи на території України не менше ніж 183 дні протягом податкового року [2]. Наведений критерій є об'єктивним і забезпечує чітке регулювання податкових прав і обов'язків фізичних осіб, навіть у випадках, коли інші традиційні ознаки резидентства не можуть бути застосовані через мобільність осіб або відсутності сталості їхнього місця проживання. Важливо наголосити на тому, що подібні науково-правові тези є тотожними до міжнародно-правових стандартів, закріплених Типовою конвенцією ООН щодо уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються [3].

Правове резидентство біженців є складним понятійно-категоріальним апаратом, що, в свою чергу ускладнюється та специфікується особливостями правового статусу біженців. Застосування норм національного законодавства та міжнародно-правових приписів щодо правового резидентства фізичних

осіб без врахування критеріїв вимушеності переміщення та об'єктивних факторів такої міграції унеможлиблює об'єктивізацію правового регулювання зазначеного процесу. Окрім цього, застосування критерію «громадянства», наприклад, в такому випадку не завжди буде можливим через специфіку правового статусу зазначеної категорії осіб та додаткових гарантій, закріплених низкою міжнародних угод та відображених в тому числі в Законодавстві України.

Разом із тим, досліджувану проблематику доцільно розглядати й у контексті саме процесу наближення національної податкової системи до стандартів та практики ЄС, як про це зазначає І.О. Биков [7, с. 672]. Водночас, в контексті досліджуваної проблематики актуальною є позиція І.О. Бикова стосовно існування імунітету від дискримінаційного оподаткування [8, с. 98].

Відповідно до Закону України «Про біженців та осіб, які потребують додаткового або тимчасового захисту» від 08 липня 2011 року, під поняттям «біженець» розуміється особа, яка не є громадянином України та через обґрунтовані побоювання стати об'єктом переслідувань за ознаками расової належності, релігії, національності, громадянства (підданства), приналежності до певної соціальної групи або політичних переконань, перебуває поза межами країни свого громадянства. Така особа не має змоги скористатися захистом своєї держави походження або не виявляє бажання звертатися за таким захистом унаслідок зазначених загроз. Крім того, статус біженця надається особам без громадянства, якщо вони знаходяться за межами країни свого попереднього постійного проживання і не можуть чи не бажають повернутися туди через аналогічні обґрунтовані побоювання [4].

Відповідно до Свящука А.Л., розглядаючи поняття «біженець» важливо враховувати два аспекти: позитивний (сукупність ознак, за наявності однієї або більше з яких особа може бути визнана біженцем та користуватися наданим статусом) та негативний (сукупність ознак, за наявності однієї або більше з яких особа втрачає статус «біженець» або не може визнаватися такою взагалі) [5, с. 54].

Таким чином, при розгляді питання податкового резиденства важливо враховувати, що біженці – особи, які вимушено перебувають поза межами країни свого громадянства через певні обґрунтовані побоювання, відтак, не можуть користуватися всіма правами та виконувати всі обов'язки, передбачені національним законодавством країни свого походження.

Особливості правового статусу біженців у контексті податкового резиденства мають складний, багатоаспектний характер, зумовлений їхнім особливим правовим положенням та міжнародно-правовими обмеженнями. Питання податкового резиденства традиційно вирішується на підставі визначення фактичного місця проживання, центру життєвих інтересів або тривалості перебування фізичної особи в певній державі. Однак, коли мова йде про біженців, застосування таких критеріїв стикається з низкою правових і практичних ускладнень, оскільки біженці не мають можливості або бажання користуватися захистом країни своєї національної належності і, як правило, перебувають поза юрисдикційним простором своєї держави походження.

Основоположна специфіка правового статусу біженців як осіб, позбавлених належного захисту з боку своєї держави, обумовлює необхідність особливих підходів до визначення їхнього податкового резиденства. Стандарти підходи до встановлення податкової юрисдикції не завжди можуть бути застосовані до біженців, які перебувають у тимчасовому статусі та часто вимушені пересуватися між країнами. У контексті міжнародного податкового права це піднімає питання подвійного неоподаткування або, навпаки, ризик подвійного оподаткування доходів біженців.

Зовнішнє, або міжнародне подвійне оподаткування, передбачає одночасне оподаткування одного й того ж суб'єкта за ідентичними податковими базами в кількох юрисдикціях протягом одного податкового періоду. Така ситуація виникає внаслідок прагнення кожної держави максимізувати фіскальні надходження, що обумовлює появу випадків багаторазового міжнародного оподаткування. Подвійне оподаткування є негативним яви-

щем, що призводить до збільшення податкового навантаження, яке, в свою чергу, істотно впливає на економічний розвиток держави, обмежуючи стимули для інвестування та економічного зростання. У цьому контексті перед кожною державою постає завдання розробки та реалізації механізмів, спрямованих на уникнення подвійного оподаткування, з метою зниження надмірного податкового тиску й оптимізації умов для міжнародної економічної діяльності [6, с. 575-576].

Важливо наголосити на тому, що законодавчі механізми уникнення подвійного оподаткування є інструментами, за допомогою яких держава реалізує політику щодо запобігання багаторазовому оподаткуванню одного й того ж доходу або капіталу в різних юрисдикціях. Одним з головних таких механізмів в умовах сьогодення виступають міжнародні угоди щодо уникнення подвійного оподаткування. Як правило, такі угоди є двосторонніми письмовими домовленостями урядів двох договірних держав, що за принципом вільного волевиявлення та взаємного узгодження встановлюють стандарти для визначення податкових зобов'язань фізичних і юридичних осіб, прямо чи опосередковано торкаючись і питання податкового резиденства біженців. Україна є стороною 71 міжнародної угоди про уникнення подвійного оподаткування. Зокрема, відповідні домовленості є чинними з Канадою, Республікою Хорватією, Чеською Республікою тощо.

Також, правове регулювання податкового резиденства біженців має ґрунтуватися на міжнародних зобов'язаннях держав, що випливають із Конвенції ООН про статус біженців 1951 року, а також принципах, закріплених у відповідних міжнародних податкових угодах. Принципи, встановлені Конвенцією, передбачають, що країни зобов'язані надавати біженцям права, еквівалентні правам іноземців, які мають постійне проживання, що є основою для визначення податкового статусу. Держави, приймаючи біженців, повинні забезпечувати їм мінімальні соціальні гарантії та право на працю, що автоматично породжує питання податкових зобов'язань. Водночас, у деяких державах існують спеціальні правові положення, які дозволяють біженцям

бути податковими резидентами на тимчасовій основі або під обмеженим режимом оподаткування, що передбачає часткове або повне звільнення від податків. Відтак, зазначений механізм перебуває під переважним правовим регулюванням національних правових систем.

Додатково варто наголосити на тому, що визначення податкового резиденства біженців має враховувати можливість застосування принципу «відсутності дискримінації». Це означає, що біженці не повинні зазнавати менш сприятливих податкових умов порівняно з іншими іноземними громадянами або нерезидентами. У цьому контексті, податкові органи повинні враховувати унікальне становище біженців та адаптувати податкові вимоги відповідно до їхнього статусу і можливостей для виконання податкових зобов'язань. Наприклад, окремі держави можуть передбачати механізми звільнення біженців від подвійного оподаткування або надавати право на пільги при оподаткуванні доходів, отриманих як допомога або гуманітарна підтримка.

Висновки. Податкове резиденство біженців є комплексною правовою категорією, що потребує інтеграції двох ключових правових інститутів: податкового резиденства та правового статусу біженця. Визначення податкового резиденства для біженців не можна обмежувати лише традиційними критеріями, такими як місце постійного проживання, економічні інтереси чи центр життєвих інтересів. Для біженців характерна нестабільність місця проживання, тимчасовість перебування на території держави притулку, а також мобільність, що ускладнює традиційне застосування зазначених критеріїв. Тому для цієї категорії осіб потрібні спеціалізовані механізми, які враховують особливості їхнього правового становища та міжнародні гуманітарні норми.

Важливим інструментом у питаннях податкового резиденства біженців є міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування. В цих угодах передбачені механізми для вирішення ситуацій, коли біженці можуть підпадати під податкові юрисдикції кількох держав одночасно. Вони дозволяють

уникнути подвійного оподаткування доходів, сплачених біженцями, через встановлення пріоритету юрисдикції однієї з держав або через надання податкових пільг. Однак навіть з наявністю міжнародних угод, питання визначення податкового резиденства біженців потребує більш чіткого урегулювання на рівні національних податкових систем.

Національні податкові системи повинні бути адаптовані до специфічних обставин, які супроводжують статус біженця. Законодавства багатьох країн не передбачають чітких механізмів для визначення податкового резиденства осіб, які перебувають під захистом або мають статус біженця, що створює правову невизначеність і ризики подвійного оподаткування. Актуальним є розробка більш гнучких норм, що дозволяють враховувати особливості правового становища біженців,

їх мобільність та тимчасовий характер перебування на території іноземних держав.

Загалом, питання податкового резиденства біженців є невід'ємною частиною правової політики, що регулює міжнародні податкові відносини. Розробка ефективних механізмів для визначення податкового резиденства біженців сприятиме не лише уникненню подвійного оподаткування, але й забезпечить стабільність їхнього фінансового становища, що є важливим кроком до інтеграції цієї категорії осіб у правові та економічні системи країн приходу. Зважаючи на динаміку глобальних міграційних процесів та міжнародні виклики, необхідно приділяти особливу увагу розробці адаптованих податкових норм для біженців, що відповідатимуть сучасним вимогам правової справедливості та гуманітарного захисту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Церковний О. В. Правове регулювання резидентства платників податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Церковний ; кер. роботи С. Є. Федоров ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2017. 20 с. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/12585/1/Tserkovnyu_2017.pdf
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. United Nations Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, New York. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf
4. Закон України «Про біженців та осіб, які потребують додаткового або тимчасового захисту» від 08.07.2011 № 3671-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3671-17#n9>
5. Свящук Л.А. Проблеми прав біженців та виклики сучасності. Навчальний посібник. Міністерство освіти та науки України. Харків. 2018 рік. 321 с. URL: https://nlu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/05/phd_2_copy.pdf
6. Городніченко Ю.В. Подвійне оподаткування: його сутність та проблеми усунення. Мукачівський державний університет. Гроші, фінанси і кредит. Економіка і суспільство. Випуск № 10/2017. С. 574-578. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/99.pdf
7. Биков І.О. Еволюція національної податкової системи в контексті наближення податкового законодавства України до стандартів Європейського Союзу. Юридичний науковий електронний журнал. 2023. № 10. С. 671 – 673. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-10/162>
8. Биков І.О. Українська митниця та стандарти ЄС (адміністративно-правове дослідження): монографія / І. О. Биков. Одеса : Видавництво «Юридика», 2023. 224 с. URL: https://oduvs.edu.ua/uploads/Monografiya_Bikov_Igor_82b56aa11b.pdf