

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

ГОЗА С. В.,

проектний менеджер з податкової
реформи*(Проектний офіс реформ при
Міністерстві фінансів України)*УДК 336.226.1:[347.73:336.221.4(477:73:430)]
DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.3.2.14>**ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДУ З ДЖЕРЕЛОМ ЇХ ПОХОДЖЕННЯ
З УКРАЇНИ ТА ЗАКОРДОНУ:
ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ**

У змісті статті автором досліджено теоретичні та практичні проблеми визначення джерела походження доходів в українському податковому праві. Констатовано, що в умовах глобалізації економіки та розвитку цифрових технологій нормативна база та точна ідентифікація країни походження доходу є ключовими елементами системи оподаткування, що впливає на податкові зобов'язання як резидентів, так і нерезидентів.

Встановлено, що Податковий кодекс України, на відміну від законодавства багатьох зарубіжних країн, не містить загального критерію чи доктрини для визначення джерела походження, а натомість пропонує невичерпний перелік видів доходів, що вважаються отриманими з України. Такий підхід створює правову невизначеність щодо нових та нетипових видів доходів, зокрема у сферах електронної комерції, надання цифрових послуг та операцій з віртуальними активами.

В статті автором детально досліджено законодавчий підхід України та проведено порівняльний аналіз із загальними принципами, що застосовуються в таких країнах, як Сполучені Штати Америки та Німеччина, де використовуються чіткіші «фактори прив'язки» (місце провадження діяльності, місцезнаходження майна, резидентство платника). Здійснено порівняння відповідних підходів та виявлено переваги та недоліки кожного з них.

Зроблено висновок, що для вдосконалення українського податкового законодавства доцільно переглянути існуюче визначення доходу з джерелом їх походження з України та впровадити загальні принципи визначення джерела походження доходу, базуючись на успішному досвіді зарубіжних країн. Це дозволить підвищити правову визначеність, мінімізувати податкові спори та адаптувати фіскальну систему України до сучасних економічних реалій.

Ключові слова: джерело походження доходу, оподаткування, Податковий кодекс України, податкова юрисдикція, міжнародне оподаткування, іноземні доходи, уникнення подвійного оподаткування.

Goza S. V. Problems of determining income with a source of origin from Ukraine and abroad: a theoretical and comparative-legal analysis

In the article, the author examines the theoretical and practical problems of determining the source of income in Ukrainian tax law. It is stated that in the context of economic globalization and the development of digital technologies, the legislative basis and the accurate identification of the country of income origin



are the key elements of the tax system, affecting the tax liabilities of both residents and non-residents.

It is established that the Tax Code of Ukraine, unlike the legislation of many foreign countries, does not contain a general criterion or doctrine for determining the source of origin, but instead offers a non-exhaustive list of types of income considered to be from Ukraine. This approach creates legal uncertainty regarding new and atypical types of income, particularly in the areas of e-commerce, digital services, and virtual asset transactions.

The author examines in detail the legislative approach of Ukraine and conducts a comparative analysis with the general principles applied in countries such as the United States of America and Germany, which use clearer “connecting factors” (place of business, location of property, residency of the payer). A comparison of the respective approaches is made, and the advantages and disadvantages of each are identified.

It was concluded that in order to improve Ukrainian tax legislation, it is advisable to review the existing definition of income with its source in Ukraine and introduce general principles for determining the source of income, based on the successful experience of foreign countries. This will increase legal certainty, minimize tax disputes, and adapt Ukraine’s fiscal system to modern economic realities.

Key words: *source of income, taxation, Tax Code of Ukraine, tax jurisdiction, international taxation, foreign income, avoidance of double taxation.*

Вступ. В епоху глобалізації та вільного руху капіталів, послуг і робочої сили питання коректного визначення джерела походження доходу набуває виняткової ваги для будь-якої національної податкової системи. Чітке визначення доходів, які вважаються отриманими з джерел в Україні є фундаментальним для визначення об’єкта оподаткування для нерезидентів, які сплачують податки в Україні лише з доходів українського походження; правильного застосування механізму уникнення подвійного оподаткування; запобігання ухиленню від сплати податків шляхом штучного переміщення доходу в юрисдикції з нижчим податковим навантаженням.

Україна, інтегруючись у світову економіку та імплементуючи положення Плану дій BEPS, стоїть перед викликом модернізації свого податкового законодавства. Однак підхід, закладений у Податковому кодексі України до визначення джерела походження доходу, створює низку теоретичних та практичних проблем, що потребують наукового осмислення та пошуку шляхів вирішення.

Аналіз наукової літератури засвідчив, що на даному етапі питання щодо джерела доходу досліджувались такими науковцями, як Є. Маринчак, М.В. Михалчич, А.В. Скрипник, Т.Ю. Тучак-Скрипник, тощо. Проте станом на сьогодні дане питання залишається не достатньо розробленим на теоретичному рівні, що впливає на можливість концептуального переосмислення існуючих положень податкового законодавства щодо оподаткування у джерела доходу.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз теоретичних підходів до концепції «джерела походження доходу», дослідження проблем її реалізації в податковому законодавстві України та порівняння з досвідом зарубіжних країн для надання пропозицій щодо вдосконалення національних правових норм.

Результати дослідження. Однією з ключових ознак податкової системи держави є її податкова юрисдикція – суверенне право встановлювати та стягувати податки з визначених суб’єктів щодо визначених об’єктів оподаткування. У науковій теорії існують різні підходи до тлумачення цього поняття. Наприклад, великий внесок у його дослідження зробили українські вчені Є.С. Маринчак та М.В. Михалчич. Для Є.С. Маринчака податкова юрисдикція – це практичне застосування повноважень держави щодо встановлення обов’язкових платежів за допомогою нормотворчих заходів [1, с. 157]. Тобто, Є.С. Маринчак розглядає податкову



юрисдикцію через практичну реалізацію повноважень держави приймати закони та підзаконні нормативно-правові акти для визначення кола податкових обов'язків, тим самим, акцентуючи увагу на тому, що податкова юрисдикція реалізується через систему податкових норм.

М.В. Михалчич розкриває зміст поняття податкова юрисдикція через класифікацію на два основні види, а саме через поділ на територіальну податкову юрисдикцію (право стягувати податки на своїй території) та особисту податкову юрисдикцію (право оподатковувати доходи своїх резидентів, отримані за кордоном) [2, с. 87]. Особливістю підходу М.В. Михалчича щодо визначення податкової юрисдикції є акцент на правах країни щодо оподаткування, тобто на фактичній можливості здійснити платежі та забезпечувати дотримання такого порядку за допомогою заходів відповідальності.

Хоча в визначеннях є певні відмінності, обидва автори сходяться на тому, що суть податкової юрисдикції полягає у повноваженнях держави щодо оподаткування. Розвиваючи ці принципи, доцільно розглядати податкову юрисдикцію як право держави здійснювати свої фінансові повноваження на основі системи податкового законодавства, що закріплює всі істотні елементи податку.

Сучасне міжнародне податкове право ґрунтується на концепції, що для реалізації права на оподаткування держава повинна мати достатній зв'язок або з платником податків, або з доходом. Як звертає увагу С. Гаджо, два критерії, які найчастіше використовуються в практиці держав, – це, з одного боку, податкова резиденція, а з іншого – джерело доходу. Податкове резидентство можна описати як особливі, тісні відносини, що виникають між платником податків і державою на основі особистих ознак платника податків (наприклад, місце проживання фізичної особи). Навпаки, джерело доходу означає зв'язок, що базується на місцезнаходженні економічних інтересів платника податків (наприклад, економічна діяльність, що приносить дохід) на території держави [3, с. 4]. Податкове законодавство України не є винятком і також наслідуює зазначені принципи. Це чітко простежується в положеннях Податкового кодексу України, зокрема у підпунктах 162.1.1 та 162.1.2 пункту 162.1 статті 162, які визначають наступних суб'єктів як платників податку на доходи фізичних осіб:

- фізична особа-резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і за її межами (іноземні доходи);
- фізична особа-нерезидент, яка отримує доходи виключно з джерела їх походження в Україні [4].

Таким чином, український законодавець обмежує податкову юрисдикцію щодо нерезидентів лише тими доходами, які мають територіальний зв'язок з Україною. Згідно з логікою, представленою С. Гаджо, така передумова є обґрунтованою, оскільки саме зв'язок доходу з територією країни створює підстави для його оподаткування [3, с. 4]. Це, у свою чергу, зумовлює критичну важливість чіткого та недвозначного нормативного визначення поняття «доходи з джерелом їх походження в Україні» для коректного розмежування та реалізації податкових прав держави.

Важливо зазначити, що держави можуть добровільно обмежувати власну податкову юрисдикцію з метою уникнення подвійного оподаткування, укладаючи відповідні міжнародні договори. Україна є стороною понад 70 таких угод, що свідчить про наявність розгалуженої мережі домовленостей, які коригують її фінансові права [5]. Ці угоди, здебільшого розроблені на основі моделей Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та Організації Об'єднаних Націй (ООН), мають на меті усунути ситуації, коли різні держави претендують на оподаткування одного й того ж доходу в однієї особи. Така ситуація, коли країна резидентства та країна джерела доходу одночасно оподатковують дохід, створює перешкоди для вільного руху капіталу. Міжнародний договір розподіляє права на оподаткування, обмежуючи або повністю виключаючи право однієї з країн стягувати податок.

Пріоритет міжнародних договорів над національним законодавством закріплено в пункті 3.2 статті 3 Податкового кодексу України, який встановлює, що в разі колізії норм



застосовуються правила міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України [4]. Отже, податкова юрисдикція має дворівневу структуру. Перший рівень – національне законодавство, яке встановлює широкі права на оподаткування на підставі резидентства та джерела доходу. Другий рівень – міжнародні договори, які коригують ці права для уникнення подвійного оподаткування.

Чіткість визначення обсягу доходів нерезидентів, що походять з України, безпосередньо впливає на розмір податкових надходжень до бюджету. Податковий кодекс України застосовує так званий «списковий» підхід до дефініції таких доходів. Підпункт 14.1.54 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України визначає їх як «будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України», доповнюючи це визначення невичерпним переліком (проценти, дивіденди, роялті тощо) [4]. Застосування такого підходу, ймовірно, мало на меті дозволити максимально широке включення доходів до податкової бази як таких, що мають джерело походження на території України, при цьому перелік мав би слугувати орієнтиром для застосування цього положення Податкового кодексу України до конкретних видів доходів.

Водночас, такому підходу українського законодавця, заснованому на переліку доходів, бракує теоретичної основи, що породжує правову невизначеність. Існуючі положення Податкового кодексу України не дають можливості чітко ідентифікувати та класифікувати доходи, які не входять до цього списку. Таким чином, можливо стверджувати, що запропонований законодавцем підхід є атеоретичним. Він не пропонує єдиного керівного принципу, який дозволив би платникам податків та контролюючим органам ідентифікувати та класифікувати доходи, що не передбачені цим списком. Це створює суттєві труднощі у правозастосуванні та провокує податкові спори, особливо у сферах, де виникають нові форми економічних відносин, як-от цифрова економіка. Схожого підходу притримується Є.С. Маринчак, який аналізує фундаментальні основи оподаткування, пов'язує право держави стягувати податок із наявністю тісного економічного зв'язку, який і формує джерело доходу [1, с. 158]. Таким чином, можна стверджувати, що науковець, наголошує на необхідності визначення такого «економічного зв'язку», щоб забезпечити правову визначеність в правозастосуванні.

В свою чергу, підхід законодавця, хоч і створює певну передбачуваність для стандартних операцій, має суттєві доктринальні та практичні вади. В першу чергу це атеоретичність: він не пропонує єдиного керівного принципу чи доктрини, що дозволили б ідентифікувати та класифікувати доходи, не зазначені у переліку. Окрім цього такий підхід створює правову невизначеність: формулювання «будь-який дохід» є надто широким і створює значні труднощі у правозастосуванні. Та насамкінець породжує неоднозначність критеріїв: критерій «діяльності на території України» не враховує особливості бізнес-моделей.

Додаткову плутанину вносить ототожнення джерела походження доходу з джерелом його виплати (місцезнаходженням платника), як це можна тлумачити з підпункту 170.11.1 пункту 170.11 статті 170 Податкового кодексу України [4]. Такий підхід є хибним, оскільки він не виправдано звужує загальноприйняте економічне значення поняття джерела доходу.

На відміну від української моделі, міжнародне податкове право базується на глибоких теоретичних концепціях. Визначення джерела доходу є ключовим механізмом для розмежування податкових юрисдикцій. Фундаментальною основою для цього, як зазначає Д. Пінто, є теорія економічних вигод (benefit theory), розроблена, зокрема, німецьким вченим К. Фогелем [6]. Згідно з цією теорією, держава-джерело доходу має право на оподаткування, оскільки саме вона створює сприятливе економічне середовище (інфраструктуру, ринок, правовий захист), що уможливило отримання цього доходу. Податок у цьому контексті є платою за користування суспільними благами країни.

Окрім цього, доктрина виділяє кілька практичних принципів визначення джерела доходу, таких як принцип місця виробництва / діяльності, принцип місцезнаходження платника (який використовується переважно до пасивних доходів) та принцип місця використання, що є ключовим для роялті. Ці принципи створюють логічну та послідовну основу для розробки передбачуваних правил, на відміну від простого переліку.



Зарубіжні податкові системи демонструють значно більш розроблені підходи. Наприклад, модель Сполучених Штатів Америки, передбачена Податковим кодексом Сполучених Штатів Америки (Internal Revenue Code, IRC) у розділах 861–865 містить деталізовані статутні правила (statutory sourcing rules) для кожного типу доходу [7]. Наприклад, дохід від надання персональних послуг має джерело там, де ці послуги фізично надаються; джерелом дивідендів є країна інкорпорації компанії-платника; дохід від оренди матеріального майна – місцезнаходження такого майна. Ця модель забезпечує високий рівень правової визначеності.

В свою чергу, модель Австралії є гібридною, поєднуючи принципи загального права (common law principles) з детальними законодавчими нормами. Зважаючи на те, що принципи загального права знаходять своє відображення в судовій практиці, яка забезпечує динамічність тлумачення та застосування таких принципів, це дозволяє правовим системам мати гнучкість при застосуванні правил до нових, унікальних ситуацій. При цьому двосторонні податкові угоди, що можуть встановлювати власні правила визначення джерела, мають пріоритет над національним законодавством [8].

Крім цього, важливо відмітити, що Модельна конвенція ОЕСР, що є основою для тисяч податкових угод, містить власні імпліцитні правила джерела. Наприклад, стаття 7 (Прибуток від комерційної діяльності) дозволяє оподаткування в країні джерела лише за наявності постійного представництва. Статті 10 (Дивіденди), 11 (Проценти), 12 (Роялті) та 15 (Доходи від роботи за наймом) встановлюють власні критерії для розподілу прав на оподаткування [9]. Детальне пояснення підґрунтя цих правил та підходів до визначення країни джерела можна знайти в коментарях до відповідної статті Модельної Конвенції ОЕСР [9].

Наведене свідчить, що закордонні системи є більш гнучкими, теоретично обґрунтованими та краще адаптованими до складних транскордонних операцій.

Найбільшим викликом для традиційних правил визначення джерела стала цифровізація економіки, оскільки новітні бізнес-моделі, що базуються на наданні цифрових послуг зруйнували зв'язок між місцем генерації прибутку та фізичною присутністю компанії. Транснаціональні корпорації можуть отримувати мільярдні доходи з ринків певних країн, не маючи там фізичної присутності, що унеможливорює оподаткування за класичними правилами.

У відповідь на цю кризу багато країн почали впроваджувати односторонні заходи, зокрема податки на цифрові послуги (Digital Services Taxes, DSTs), які є, по суті, податками з обороту від надання певних послуг місцевим користувачам [10]. Україна також зробила крок у цьому напрямку, запровадивши ПДВ для нерезидентів, що надають електронні послуги фізичним особам (так званий «податок на Google») [11]. Хоча цей захід стосується непрямого оподаткування, він відображає глобальне визнання того факту, що правила визначення джерела доходу для прямих податків застаріли і потребують докорінного перегляду.

На міжнародному рівні ОЕСР, в рамках проєкту BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), розробила двокомпонентне рішення (Two-Pillar Solution) для розв'язання податкових проблем, пов'язаних з цифровізацією. Pillar One передбачає перерозподіл частини прибутків найбільших транснаціональних компаній на користь країн, де знаходяться їхні споживачі, незалежно від фізичної присутності [12]. Pillar Two запроваджує глобальний мінімальний податок на прибуток корпорацій на рівні 15% для боротьби з переміщенням прибутків у низькоподаткові юрисдикції [13]. Ці ініціативи свідчать про глобальний перехід від принципу фізичної присутності до більш справедливого розподілу прав на оподаткування, що враховує внесок ринку споживачів.

Висновки. Досвід провідних економік світу та підходи ОЕСР демонструють переваги моделей визначення джерела доходу, що базуються на чітких економічних критеріях та факторах прив'язки. Законодавчий підхід України, який спирається на невичерпний перелік, хоча й видається простим, створює значну правову невизначеність, особливо в контексті сучасної цифрової економіки, та ускладнює податкове адміністрування.

Для підвищення стабільності податкової системи та її інвестиційної привабливості Україні доцільно вдосконалити національну модель визначення джерела походження



доходу. Це не вимагає повної відмови від існуючого переліку в підпункті 14.1.54 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, а радше його доповнення загальними правилами (принципами) для основних категорій доходів, які б ґрунтувалися на міжнародно визнаних факторах. Зокрема, доцільно:

1. Імплементувати загальні принципи: Закріпити в Податковому кодексі України базові принципи визначення джерела доходу (місце надання послуг, місце використання активу, місцезнаходження платника пасивних доходів), які б застосовувалися до ситуацій, не охоплених переліком.

2. Уточнити критерії для цифрових послуг: Розробити спеціальні норми для доходів від цифрової діяльності, враховуючи міжнародні напрацювання в рамках ініціативи OECD BEPS 2.0, зокрема, концепцію значної економічної присутності (significant economic presence).

3. Провести економічний аналіз: Будь-які зміни мають супроводжуватися детальним аналізом структури виплат, що здійснюються резидентами України на користь нерезидентів, для оцінки фіскального ефекту та уникнення негативного впливу на бізнес-клімат.

Адаптація найкращих міжнародних практик дозволить створити більш прозорі та ефективні правила оподаткування, посилить контроль за розмиванням податкової бази та сприятиме сталому наповненню бюджету в умовах глобалізованої економіки.

Список використаних джерел:

1. Є.С. Маринчак. Співвідношення податкового суверенітету та податкової юрисдикції держави. URL: https://www.researchgate.net/publication/334635465_Marincak_ES_SPIVVIDNOSENNA_PODATKOVOGO_SUVERENITETU_TA_PODATKOVOI_URISDIKCII_DERZAVI (дата звернення: 29.05.2025).

2. Проблеми правового регулювання уникнення зовнішнього подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків: монографія / Михалчич В. М. ; М-во внутр. справ України, Держ. НДІ. – Вінниця : Нілан, 2016. – 181 с. – Бібліогр.: с. 129–165. – 300 прим. – ISBN 978-966-924-312-6.

3. S. Gadžo. Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents' Business Income. URL: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-04/18_053_Nexus_Requirements_Taxation_final_web.pdf (date of access: 29.05.2025).

4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14. № 15–16. № 17. ст. 112.

5. Міністерство фінансів України. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543 (дата звернення: 29.05.2025).

6. D. Pinto. The theoretical foundations and continued rationale for source-based taxation in an electronic commerce environment. URL: https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/25597/187155_65308_0306IP_ATF_Vol_27-3_2012_Pinto_.pdf?sequence=2&isAllowed=y (date of access: 29.05.2025).

7. Internal Revenue Code of 1986. TAX NOTES. URL: <https://www.taxnotes.com/research/federal/usc26/861> (date of access: 29.05.2025).

8. K. Tan. Review of the “source of income” rules. Tax Institute. URL: <https://info.taxinstitute.com.au/source-of-income-rules> (date of access: 29.05.2025).

9. OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/g2g972ee-en.pdf (date of access: 29.05.2025).

10. Cristina Enache. Digital Service Taxes in Europe, 2024. Tax Foundation Europe. URL: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2024/> (date of access: 29.05.2025).

11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розпов-



сходження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам: Закон України від 03.06.2021 № 1525-IX. Офіційний Вісник України. 2021 р., № 53, стор. 13, стаття 3270, код акта 105776/2021.

12. Pillar One: Summary. OECD Pillars. URL: https://oecdpillars.com/pillar_one/pillar-one-summary-2/ (date of access: 29.05.2025).

13. Pillar Two GloBE Rules: Summary. OECD Pillars. URL: <https://oecdpillars.com/pillar-tab/overview/> (date of access: 29.05.2025).

