

УДК: 336.22:341.231.14

Людмила Олейнікова

доктор економічних наук, старший науковий співробітник
ДННУ «Академія фінансового управління»,
Київ, Україна
oleynikova.mila@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-8204-4434

ПОДАТКОВЕ РЕЗИДЕНТСТВО В УМОВАХ ГЛОБАЛЬНОЇ МОБІЛЬНОСТІ: ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ТА ВИКЛИКИ ПРАВАЗАСТОСУВАННЯ

Liudmyla Oleinikova

Dr. Sc. (Economics) Senior Researcher,
SESE «The Academy of Financial Management»
Kyiv, Ukraine

TAX RESIDENCE IN THE CONTEXT OF GLOBAL MOBILITY: THEORETICAL APPROACHES AND CHALLENGES OF LEGAL ENFORCEMENT

Анотація. В статті досліджується концепт податкового резидентства як ключового елементу міжнародного податкового права та інструменту, що істотно впливає на обсяг податкових зобов'язань фізичних і юридичних осіб. Особлива увага приділена аналізу правових критеріїв встановлення резидентства, зокрема таких як центр життєвих інтересів, місце постійного проживання, тривалість перебування на території держави та центр економічних інтересів. Розглянуто підходи, закріплені в Модельній податковій конвенції ОЕСР, а також у податкових системах ЄС, США та України, з акцентом на їхню практичну реалізацію, проблеми гармонізації та суперечності, що виникають у контексті подвійного резидентства. Проаналізовано механізми вирішення колізій (tie-breaker rules), які застосовуються при неможливості однозначного визначення податкової належності особи. Показано, що чинна редакція українського законодавства, попри наявність базових критеріїв, характеризується високим рівнем абстрактності, відсутністю чіткої деталізації понять і доказових стандартів, що створює ризики зловживань та ускладнює імплементацію міжнародних підходів. Окрему увагу приділено ініціативам BEPS та директивам ЄС (зокрема, ATAD та DAC6), які слугують відповіддю на агресивне податкове планування. У підсумку сформульовано висновки щодо необхідності модернізації національного законодавства у сфері резидентства з урахуванням міжнародних стандартів і викликів цифрової економіки.

Ключові слова: податкове резидентство, центр життєвих інтересів, тест на резидентство, уникнення подвійного оподаткування, модельна конвенція ОЕСР, директива ATAD, податкове планування, План BEPS.

Abstract. *The article explores the concept of tax residency as a fundamental element of international tax law and a key determinant of the scope of tax obligations for both individuals and legal entities. Particular attention is paid to the legal criteria for establishing residency, including the center of vital interests, permanent home, duration of physical presence, and center of economic interests. The paper analyzes the approaches reflected in the OECD Model Tax Convention, as well as in the tax systems of the EU, the United States, and Ukraine, with emphasis on their practical implementation, challenges of harmonization, and conflicts arising in the context of dual residency. The analysis covers the application of tie-breaker rules as mechanisms for resolving tax residency conflicts when a person qualifies as a resident of more than one jurisdiction. It is demonstrated that the current Ukrainian legislation, despite including basic criteria, lacks sufficient legal clarity, precise definitions, and evidentiary standards, which increases the risk of abuse and hinders the consistent implementation of international standards. Special attention is given to the BEPS initiatives and EU directives (particularly ATAD and DAC6), which address harmful tax practices and aggressive tax planning. The conclusions underline the need to modernize the national legal framework on tax residency in accordance with international norms and the challenges of the digitalized global economy.*

Keywords: *tax residency, center of vital interests, residency test, double taxation avoidance, OECD Model Tax Convention, ATAD directive, tax planning, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Plan.*

Постановка проблеми загалом та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями. У сучасному світі спостерігається безпрецедентна трансформація способу життя під впливом цифровізації, пандемії COVID-19, війни та загальної глобалізації. Все більше людей обирають мобільні формати праці та життя, що спричиняє стрімке зростання категорій цифрових кочівників, релоkantів і транскордонних фрилансерів. Ці явища кидають виклик традиційним уявленням про податкове резидентство як територіальну, сталість-прив'язану категорію. В умовах багатолокаційності та часової гнучкості стає дедалі складніше визначити, де саме особа має «центр життєвих» або економічних інтересів. Таким чином, податкове резидентство опиняється на стику публічного та приватного права, створюючи виклики не лише для законодавців і контролюючих органів, а й для самих платників податків у контексті правової визначеності та податкових зобов'язань.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Податкове резидентство є одним із ключових концептів у податковому праві, адже саме воно визначає, у якій юрисдикції особа – фізична чи юридична – зобов'язана сплачувати податки на доходи, отримані з різних юрисдикцій. Належність до певної податкової юрисдикції виступає критичним чинником у протидії ухиленню від оподаткування та зловживанню податковими пільгами з одного боку, а з іншого – фактором уникнення подвійного оподаткування в різних юрисдикціях.

Актуальність теоретичних підходів та практичного правозастосування щодо податкового резидентства дістало ще більшої актуальності для України, внаслідок масової вимушеної імміграції громадян за межі країни через війну. Так, за даними Управління Верховного комісара ООН у справах біженців, станом на 17 квітня

2025 року, у Європі зареєстровано 6,36 мільйона українських біженців, а за межами Європи – ще 560 тисяч. Загальна кількість українських біженців у світі становить 6,92 мільйона осіб [1]. Водночас, за даними Державної прикордонної служби України, за три роки війни близько 3 мільйонів громадян не повернулися до країни після виїзду [2].

Слід зазначити, що Конвенції про уникнення подвійного оподаткування (Double taxation conventions) [3] визначають порядок оподаткування наступних категорій доходів та активів (капіталу): доходи від нерухомого майна; прибуток від підприємницької діяльності; прибутки від міжнародних перевезень; прибутки асоційованих підприємств; дивіденди; проценти; роялті; доходи від відчуження майна; доходи від вільних професій; доходи від залежних особистих послуг; гонорари директорів та винагороди членів наглядової ради; винагороди артистів і спортсменів; пенсії; заробітна плата державних службовців; доходи студентів; інші доходи.

Також окремі конвенції містять положення, що стосуються методів усунення подвійного оподаткування. У конвенціях, до яких приєднуються країни, можна знайти два методи усунення подвійного оподаткування: звільнення від прогресії та принцип заліку. Конвенції про уникнення подвійного оподаткування також містять положення про рівне ставлення до громадян обох держав з боку податкових юрисдикцій цих держав, процедури обміну інформацією та взаємної допомоги податкових адміністрацій.

Перелік доходів, щодо яких застосовуються договори про уникнення подвійного оподаткування свідчить про те, що активна економічна діяльність громадян за кородоном, зі збереженням економічної активності в Україні, потребує уважного ставлення до статусу податкового резидента та його обов'язків у кожній з країн економічної присутності.

Визначення податкового резидентства в міжнародному податковому праві базується на положеннях Статті 4 (2) Модельної податкової конвенції ОЕСР про доходи та капітал (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) [4]. Ця стаття встановлює послідовні критерії для визначення резидентства фізичних осіб, особливо в ситуаціях подвійного резидентства, через так tie-breaker rules. Визначення податкового резидентства через тести пріоритетності (tie-breaker rules) – це система послідовних критеріїв, яка використовується у випадках подвійного резидентства, коли фізична особа (або іноді юридична) вважається податковим резидентом двох країн одночасно. Зазначена система включає наступні послідовні критерії:

1. Постійне житло (permanent home): якщо особа має постійне житло в одній з держав, вона вважається резидентом цієї держави. Якщо постійне житло є в обох державах, переходять до наступного критерію.

2. Центр життєвих інтересів (centre of vital interests): визначається, в якій державі особа має тісніші особисті та економічні зв'язки. Це може включати місце роботи, розташування сім'ї, місце розташування основних активів, участь у соціальному та культурному житті.

3. Звичне місце проживання (habitual abode): якщо центр життєвих інтересів не може бути визначений, враховується держава, в якій особа звичайно проживає, тобто проводить більшість часу.

4. Громадянство (nationality): якщо особа має звичне місце проживання в обох державах або в жодній, враховується її громадянство.

5. Взаємна домовленість: якщо особа є громадянином обох держав або жодної з них, компетентні органи обох держав повинні вирішити це питання за взаємною домовленістю (Mutual Agreement Procedure, MAP) [5], [6].

Поняття податкового резидентства є ключовим у міжнародному податковому праві та базується на комплексному аналізі особистих та економічних зв'язків особи з певною державою. З огляду на сучасні виклики, пов'язані з глобалізацією та цифровізацією, важливо постійно переглядати та адаптувати ці критерії для забезпечення ефективного та справедливого оподаткування. Так, дослідники [7], [8], [9], [10] аналізують наявні проблеми тлумачення термінів, зокрема «постійне житло», у контексті міжнародних податкових угод. Крім того, у 2017 році в ОЕСР було оновлено Статтю 4 (3) Модельної конвенції [4], замінивши критерій «місця фактичного управління» для юридичних осіб на підхід, заснований на взаємній домовленості між державами, враховуючи місце ефективного управління, місце реєстрації та інші релевантні фактори.

Ключовим джерелом правової невизначеності залишаються прогалини як у національних законодавствах, так і в міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування. Неузгодженість критеріїв резидентства та недостатня деталізація таких понять, як «центр життєвих інтересів», «місце постійного проживання» або «центр економічних інтересів», уможлиблює виникнення ситуацій, коли особа або компанія формально не є резидентом жодної держави або є резидентом двох і більше. Це створює простір для подвійного неврахування доходів або, навпаки, для подвійного оподаткування.

У відповідь на глобальну практику розмивання бази оподаткування та переміщення прибутків (BEPS – Base Erosion and Profit shifting), Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) розробила багаторівневу ініціативу, що має на меті закрити прогалини в національному та міжнародному податковому регулюванні, та узгодити політику протидії розмиванню та ухиленню – План BEPS [11]. Одним із ключових напрямів є гармонізація визначення податкового резидентства, впровадження критеріїв реальної економічної присутності та прозорості бенефіціарного володіння через інструменти визначення контрольованих іноземних компаній (КИК) на рівні бенефіціарних власників (реалізація Кроку 3 Плану BEPS) та інструменти міжнародного обміну податковою інформацією, відповідно до «Стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових цілях» (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters [12] (скорочена назва – Common Reporting Standard, CRS).

Різні юрисдикції, з урахуванням практики мобільності та цифровізації, застосовують відмінні підходи до питання визначення податкового резидентства, що має значний вплив на податкове планування, структурування бізнесу, уникнення подвійного оподаткування та забезпечення податкової прозорості. Зокрема ОЕСР, ЄС, США та Україна мають неідентичні підходи (див. табл. 1).

Підхід Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) заснований на критеріях пріоритетності (tie-breaker rules), визначених у Модельній конвенції [4]. Така концепція передбачає уніфікований підхід, що сприяє узгодженню

між країнами, що сприяє зниженню ризиків подвійного оподаткування. Втім, застосування критеріїв у практиці дещо ускладнено через суб'єктивність їх оцінки.

На відміну від ОЕСР, Європейський Союз не містить єдиного кодифікованого визначення податкового резидентства, залишаючи це питання у компетенції держав-членів. Проте в практиці ЄС простежується системний акцент на реальний економічний зміст (substance) діяльності, як ключовий елемент податкової прив'язки. Це особливо чітко проявляється в судовій практиці та у змісті Директив, спрямованих на запобігання ухиленню від оподаткування, зокрема ATAD і DAC-6.

Таблиця 1

**Порівняльний аналіз підходів щодо визначення
податкового резидентства (ОЕСР, ЄС, США, Україна)**

Країна / Організація	Ключовий критерій податкового резидентства (ФО/ІОО)*	Особливості застосування
ОЕСР	Визначення резидентства на основі визначення постійного місця проживання, центру життєвих інтересів, перебування в країні >183 днів.	Визначення через тести пріоритетності (tie-breaker rules): постійне житло (permanent home), центр життєвих інтересів (centre of vital interests), звичне місце проживання (habitual abode), громадянство (nationality), взаємна домовленість між державами на основі двосторонніх договорів.
ЄС	Аналогічно до ОЕСР, з додатковим акцентом на центр економічної діяльності.	Координація між країнами-членами в межах DAC-6 (Directive on Administrative Cooperation) [13] та ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive) [14]. Узгодження відбувається через судову практику Європейського суду та гармонізаційні Директив (DAC, ATAD), які впливають на тлумачення й застосування понять, пов'язаних з резидентством, особливо щодо юридичних осіб.
США	Громадянство або «Green Card test» та «Substantial Presence Test».	Сплата податків в США з глобального доходу незалежно від проживання та місця отримання доходу.
Україна	Перебування в країні понад 183 дні або за критерієм центру життєвих інтересів	Недостатня деталізація понять; складність у доведенні центру інтересів.

Джерело: складено автором на основі: [13; 14; 16; 17; 18; 19; 20; 21].

Судова практика CJEU (Court of Justice of the EU) передбачає, що резиденція в цілях оподаткування має визначатися не лише за формальними критеріями (місце реєстрації), а й враховує фактичну економічну присутність в країні (economic reality, real economic activity). Так, наприклад, у справі C-196/04 Cadbury Schweppes, суд ЄС постановив, що використання резидентства в іншій юрисдикції виключно з метою отримання податкової вигоди, без реальної економічної діяльності, може вважатися зловживанням [15]. Отже, відсутність «центру економічної діяльності» фактично дискваліфікує податковий статус резидента, навіть якщо формальні критерії виконано. У ряді офіційних документів ЄС, особливо щодо агресивного податкового планування та BEPS, вимоги щодо економічної присутності (economic substance)

згадуються, як ключовий елемент для запобігання фіктивному резидентству. Концепція «substance over form» в ЄС передбачає необхідність посилення вимог до змісту, щоб гарантувати, що місце ефективного управління відображає фактичну економічну діяльність [16].

Подальше інституційне закріплення такого підходу знайшло відображення в Директиві ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive 2016/1164/EU) [14] – яка вводить правила щодо оподаткування контрольованих іноземних компаній (КІК), гібридних невідповідностей і загального правила протидії зловживанням (GAAR) [17]. Її логіка полягає в тому, що податкове резидентство має ґрунтуватися не на формальній реєстрації, а має відображати місце фактичного генерування доданої вартості. Слід зазначити, що ATAD не дає прямого визначення резидентства, але через правила КІК, зобов'язує компанії доводити реальну економічну присутність, і саме відсутність такого «центру економічної діяльності» дозволяє країні податкового резидентства донараховувати прибуток.

Також інституціалізації підходу до визначення податкового резидентства на основі фактичної економічної присутності сприяє і Директива DAC-6 [13], яка передбачає обов'язкове повідомлення про транскордонні податкові схеми, включно з такими, що стосуються штучного переміщення податкового резидентства. Це забезпечує прозорість і дозволяє країнам ЄС виявляти випадки фіктивного резидентства.

В США визначають податкове резидентство на основі «тесту істотної присутності» (Substantial Presence Test) та «тесту зеленої карти» (Green Card Test). Особи, які відповідають цим критеріям, вважаються резидентами для податкових цілей Сполучених штатів, а їх доходи по всьому світу підлягають оподаткуванню в США. Таким чином, визначено чіткі та об'єктивні критерії визначення резидентства, що дозволяє уникати подвійного оподаткування через податкові угоди. Втім, у разі відсутності відповідних угод між країнами, зберігається можливість подвійного оподаткування [18], [19], [20].

В Україні Податковим кодексом України (ПКУ) [21] визначено резидентство на основі таких критеріїв, як постійне місце проживання, центр життєвих інтересів, тривалість перебування (183 дні) та громадянство. Так, відповідно пп. 14.1.213 Податкового кодексу України, резидентом є особа, що:

- постійно проживає в Україні,
- якщо особа має місце проживання також і за кордоном, то застосовуються критерії:
 - має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні, при цьому достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності,
 - перебуває в Україні не менше 183 днів протягом року,
 - у разі неможливості встановлення резидентства за критеріями, що викладені вище – береться до уваги громадянство.

Український підхід загалом відповідає рекомендаціям ОЕСР і практиці держав-членів ЄС – насамперед завдяки використанню тестів пріоритетності: постійне місце проживання → центр життєвих інтересів → 183 дні.

Тест «центр життєвих інтересів» збігається з нормами ст. 4(2) Модельної конвенції ОЕСР, яка широко імплементується в національні законодавства країн ЄС. Втім, відсутнє точне визначення поняття «економічні зв'язки» (в ЄС – детально регламентується через об'єктивні показники: дохід, інвестиції, витрати, діяльність). В ПКУ термін «центр життєвих інтересів» не конкретизовано, а судова практика – фрагментарна [22].

Проте відсутність детального роз'яснення та складність у доведенні місцезнаходження «центру життєвих інтересів» полягає у відсутності чітких формалізованих процедур. У ПКУ не визначено чітко, що саме означає «центр життєвих інтересів». Відсутній формалізований перелік доказів, які підтверджують або спростовують наявність такого центру. На відміну від деяких європейських юрисдикцій, Україна не має інструкцій, роз'яснень або спеціальних методичних матеріалів від Державної податкової служби України (ДПСУ) для застосування цього критерію.

Податкова служба може тлумачити ці фактори на користь визнання президентства, навіть якщо фактичне життя особи і отримання доходу відбувається за кордоном. Відсутність уніфікованої процедури збору доказів (аналогів, наприклад, декларацій про зміну податкового президентства чи формального подання обґрунтувань до ДПС) породжує непрозорість процедур та суб'єктивність підходу. Таким чином, на сьогодні відсутня практика взаємного узгодження між Україною та іншими країнами за процедурою MAP (Mutual Agreement Procedure) [23], хоча вона передбачена багатьма податковими конвенціями.

Зазначений критерій – один з найбільш розмитих та суб'єктивних, і саме його часто доводиться застосовувати, коли інші (тривалість перебування, постійне проживання) – не дозволяють визначити резиденцію однозначно.

При цьому, громадянство як «остаточний тест» не відповідає підходу ОЕСР та ЄС, де громадянство використовується винятково, як останній крок у tie-breaker rules і тільки в разі подвійного резидентства. В Україні ж це правило діє автоматично і без зв'язку з фактичним проживанням.

Особливо це є важливим в контексті вимушеної еміграції українців за межі країни через війну, коли реєстрація місця проживання особи, майно та інші активи, включно з їх бізнес-активами та частина членів сім'ї (чоловіки) знаходяться в країні, а безпосередньо особа – власник знаходиться за кордоном, де також може отримувати доходи. Тобто, фізично особа є за кордоном, проте має економічні чи особисті прив'язки і до України.

Багато українців, які фактично проживають в ЄС понад 183 дні, можуть бути визнані податковими резидентами обох країн (України та держави перебування), що створює ризик подвійного оподаткування. При цьому, ПКУ не передбачає автоматичного механізму застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування – це створює бюрократичні складнощі.

Це зумовлює необхідність уніфікації підходів щодо визначення податкового резидентства, особливо в рамках ЄС, для зменшення ризику подвійного оподаткування наших громадян та спрощення податкового планування.

Загалом, ефективне визначення податкового резидентства вимагає балансу між чіткістю правил, гнучкістю у врахуванні індивідуальних обставин та міжнародною координацією.

Висновки. Правова система ЄС прямо не встановлює централізованого визначення податкового резидентства, її де-факто підхід ґрунтується на оцінці реальної економічної присутності, з метою боротьби з агресивним податковим плануванням. Відповідно, «центр економічної діяльності» дедалі частіше виступає ключовим критерієм для встановлення резидентства, зокрема щодо юридичних осіб, а в перспективі – і фізичних.

Український підхід номінально слідує міжнародним стандартам, але має потребу в деталізації та гармонізації з європейським підходом. Так, підхід України до визначення податкового резидентства фізичних осіб загалом узгоджується з міжнародною практикою, зокрема з Модельною податковою конвенцією ОЕСР та практиками ЄС, застосовуючи багаторівневі критерії: постійне місце проживання, центр життєвих інтересів, кількість днів перебування. Водночас, українське законодавство містить норми, що суперечать європейським стандартам – зокрема, автоматичне визнання резидентом громадянина України, при складності застосування інших критеріїв. Такий підхід ускладнює правове становище українців, які тривалий час перебувають у ЄС через війну, створюючи ризики подвійного оподаткування. Українське законодавство, хоч і формально враховує критерій «центру життєвих інтересів», не дає достатньо інструментів для прозорого, передбачуваного та обґрунтованого його застосування, що створює ризики як для держави, так і для платників податків, особливо в умовах масової міграції через війну. Відсутність чітких визначень економічних зв'язків та порядку самостійного визначення резидентства унеможливорює ефективну координацію з країнами перебування. Актуальним є реформування положень ПКУ з метою гармонізації із європейською практикою, враховуючи мобільність населення, викликану зокрема війною, а саме: чіткіше прописати дефініції (центр інтересів, економічні зв'язки), забезпечити спрощене декларування зміни резидентства для тимчасово переміщених осіб, усунути автоматичне правило резидентства лише на підставі громадянства. Чіткі дефініції та зрозумілі формалізовані методичні підходи щодо застосування критеріїв резидентства сприятимуть прозорості та передбачуваності податкових зобов'язань.

Активне використання механізмів взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure) може сприяти вирішенню конфліктів резидентства та уникненню подвійного оподаткування.

Список використаних джерел:

1. Ukraine Refugee Situation URL: https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine?utm_source=chatgpt.com
2. Скільки українців виїхали за кордон у 2024 році: шокуючі цифри. URL: https://trueua.info/news/skilky-ukrayintsiv-vyyikhaly-za-kordon-u-2024-rotsi-shokuyuchitsyfyry?utm_source=chatgpt.com
3. Double taxation conventions URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/double-taxations-conventions_en
4. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital.htm>

5. Mutual agreement procedure URL: [https://www.impots.gouv.fr/international-particulier/mutual-agreement-procedure#:~:text=The%20mutual%20agreement%20procedure%20\(MAP,of%20any%20domestic%20law%20remedies.](https://www.impots.gouv.fr/international-particulier/mutual-agreement-procedure#:~:text=The%20mutual%20agreement%20procedure%20(MAP,of%20any%20domestic%20law%20remedies.)
6. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Article 4 – Resident URL: https://jfix.github.io/mtc-webbook/vol1/conventionmodel/C02/A004/?utm_source=chatgpt.com
7. Richard Xenophon Resch. Home Sweet Home: Tax Treaty Interpretation and the Problem with Language Under Consideration of the Permanent Home Tie-Breaker URL: https://www.academia.edu/42989089/Home_Sweet_Home_Tax_Treaty_Interpretation_and_the_Problem_with_Language_Under_Consideration_of_the_Permanent_Home_Tie_Breaker?utm_source=chatgpt.com
8. Shaomei Chen. URL: https://www.researchgate.net/publication/329197358_The_MAP_tie-breaker_rule_for_dual_residence_in_Art_43_of_the_2017_OECD_MC
9. Michael Lang. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions 3rd edition. March 2021/ URL: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/20_007_Introduction_Law_Double_Taxation_Conventions_3rd_edition_final_web.pdf
10. Research in Law and Economics, Volume X, Winter 8(46): 2277 – 2281. DOI: 10.14505/jarle.v10.8(46).06. URL: <http://journals.aserspublishing.eu/jarle/index>
11. Action Plan on base Erosion and Profit shifting URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
12. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters URL: https://www.oecd.org/en/publications/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en.html
13. Directive on Administrative Cooperation (DAC), DAC-6 2018/822/EU5 URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/tax-co-operation-and-control/general-overview/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32021L0514>
14. Anti Tax Avoidance Package. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/anti-tax-avoidance-package_en
15. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 September 2006 – C-196/04 URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0196>
16. EU Code of Conduct Group, BEPS Implementation Report, 2016 URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/586634/EPRS_BRI\(2016\)586634_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/586634/EPRS_BRI(2016)586634_EN.pdf)
17. The Role of a General Anti-Avoidance Rule in Protecting the Tax Base of Developing Countries. 9 November 2017 (Session 1). The general anti-avoidance rule URL: www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/11/2017TB_08_GAARs_D3_1_Role-of-GAAR.pdf
18. Substantial Presence Test URL: https://itap1.for.irs.gov/owda/0/resource/Commentary_Files_Redirect_ITA/en-US/help/subpretest.html
19. Introduction to residency under U.S. tax law URL: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/introduction-to-residency-under-us-tax-law>
20. Tax residency status – first-year choice URL: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/tax-residency-status-first-year-choice>

21. Податковий кодекс України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
22. KPMG Ukraine: Tax residency and relocation issues in Ukraine, 2022. URL: <https://home.kpmg/ua>
23. Mutual Agreement Procedure Profiles URL: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/dispute-resolution-in-cross-border-taxation/mutual-agreement-procedure-profiles.html>

References:

1. UNHCR. (2024). *Ukraine refugee situation*. UNHCR. Retrieved May 19, 2025, from <https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine>
2. TrueUA. (2024). *Скільки українців виїхали за кордон у 2024 році: шокуючі цифри*. Retrieved May 19, 2025, from <https://trueua.info/news/skilky-ukrayintsiv-vyyikhaly-za-kordon-u-2024-rotsi-shokuyuchi-tsyfry>
3. European Commission. (n.d.). *Double taxation conventions*. Retrieved May 19, 2025, from https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/double-taxations-conventions_en
4. OECD. (n.d.). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Retrieved May 19, 2025, from <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital.htm>
5. French Tax Authorities. (n.d.). *Mutual agreement procedure (MAP)*. Retrieved May 19, 2025, from <https://www.impots.gouv.fr/international-particulier/mutual-agreement-procedure>
6. OECD. (n.d.). *Model Tax Convention on Income and on Capital. Article 4 – Resident*. Retrieved May 19, 2025, from <https://jfix.github.io/mtc-webbook/vol1/convention-model/C02/A004/>
7. Resch, R. X. (n.d.). *Home sweet home: Tax treaty interpretation and the problem with language under consideration of the permanent home tie-breaker*. Retrieved May 19, 2025, from <https://www.academia.edu/42989089/>
8. Chen, S. (n.d.). *The MAP tie-breaker rule for dual residence in Art. 4(3) of the 2017 OECD MC*. Retrieved May 19, 2025, from <https://www.researchgate.net/publication/329197358>
9. Lang, M. (2021). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (3rd ed.). IBFD. Retrieved from https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/20_007_Introduction_Law_Double_Taxation_Conventions_3rd_edition_final_web.pdf
10. Research in Law and Economics. (2021). *Volume X, Winter* 8(46), 2277–2281. [https://doi.org/10.14505/jarle.v10.8\(46\).06](https://doi.org/10.14505/jarle.v10.8(46).06)
11. OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Retrieved May 19, 2025, from <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
12. OECD. (2018). *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters* (2nd ed.). Retrieved May 19, 2025, from https://www.oecd.org/en/publications/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en.html

13. European Commission. (n.d.). *Directive on Administrative Cooperation (DAC), DAC-6 2018/822/EU*. Retrieved May 19, 2025, from https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/tax-co-operation-and-control/general-overview/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en and <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32021L0514>
14. European Commission. (n.d.). *Anti Tax Avoidance Package*. Retrieved May 19, 2025, from https://taxation-customs.ec.europa.eu/anti-tax-avoidance-package_en
15. Court of Justice of the European Union. (2006, September 12). *Judgment of the Court (Grand Chamber), C-196/04*. Retrieved May 19, 2025, from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0196>
16. EU Code of Conduct Group. (2016). *BEPS Implementation Report*. European Parliament. Retrieved May 19, 2025, from [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/586634/EPRS_BRI\(2016\)586634_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/586634/EPRS_BRI(2016)586634_EN.pdf)
17. United Nations. (2017, November 9). *The role of a general anti-avoidance rule in protecting the tax base of developing countries*. Retrieved May 19, 2025, from https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/11/2017TB_08_GAARs_D3_1_Role-of-GAAR.pdf
18. Internal Revenue Service (IRS). (n.d.). *Substantial Presence Test*. Retrieved May 19, 2025, from https://itap1.for.irs.gov/owda/0/resource/Commentary_Files_Redirect_ITA/en-US/help/subpretest.html
19. Internal Revenue Service (IRS). (n.d.). *Introduction to residency under U.S. tax law*. Retrieved May 19, 2025, from <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/introduction-to-residency-under-us-tax-law>
20. Internal Revenue Service (IRS). (n.d.). *Tax residency status – first-year choice*. Retrieved May 19, 2025, from <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/tax-residency-status-first-year-choice>
21. Verkhovna Rada of Ukraine (2025). Tax Code of Ukraine, art. Retrieved May 19, 2025, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
22. KPMG Ukraine (2022). Tax residency and relocation issues in Ukraine. Retrieved May 19, 2025, from <https://home.kpmg/ua>
23. OECD. (n.d.). *Mutual Agreement Procedure Profiles*. Retrieved May 19, 2025, from <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/dispute-resolution-in-cross-border-taxation/mutual-agreement-procedure-profiles.html>