

УДК 336.2

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.92.3.9>

«ДІЛОВА МЕТА» ЯК ПРИКЛАД ОЦІНОЧНОГО ПОНЯТТЯ: АНАЛІЗ ЗМІСТУ ТА СУБ'ЄКТНОГО СКЛАДУ

Гінда О.М.,
доктор філософії,
асистентка кафедри адміністративного та фінансового права
Львівського національного університету
імені Івана Франка,
суддя Восьмого апеляційного адміністративного суду
ORCID: 0000-0001-7158-083X

Гінда О.М. «Ділова мета» як приклад оціночного поняття: аналіз змісту та суб'єктного складу.

В статті проведений теоретико-правовий аналіз проблем реалізації загальних засобів правового регулювання в умовах використання узагальнених конструкцій та оціночних понять. Авторкою підкреслено, що умови реалізації податкового обов'язку не виключають необхідності узгодження з положеннями суміжних галузей законодавства. Зокрема, оціночні поняття передбачені трудовим та господарським законодавством можуть мати вплив і на визначення податкового зобов'язання платника податків.

Досліджено зміст дискреції як в широкому, так і вузькому значенні. Встановлено, що дискреція обумовлюється можливістю вибору двох чи більше варіантів поведінки, проте реалізація комплексу прав та обов'язків повинна узгоджуватись з імперативно встановленими приписами в межах яких надається вибір можливої поведінки учасника податкових відносин.

У статті виокремлено доктрину «ділової мети» як яскравий приклад використання оціночної конструкції в податковому регулюванні. Зміни внесені до Податкового кодексу України у 2020 році надали нового змістовного наповнення доктрині «ділової мети» та її розуміння при вирішенні податкових спорів. Підкреслено, що розуміння доктрини «ділової мети» потребує врахування двох взаємодоповнюючих критеріїв, а саме аналізу змісту, характеру діяльності, операції, яка переслідує ділову мету та суб'єктний склад учасників відносин.

Авторка зазначає, що в основу будь-якої діяльності покладається мета, на реалізацію якої спрямовані зусилля та поведінка учасників відповідних відносин. Встановлено, що відповідно до положень підпункту 14.1.36. пункту 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України господарська діяльність платника передбачає мету у виді отримання доходу, що зосереджує увагу на фактичній спрямованості операцій на отримання економічного ефекту, тобто на приріст (збереження) активів платника (їх вартість), а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

Підкреслюється, що «ділова мета» відповідно до положень Податкового кодексу України має досліджуватись та встановлюватись виключно у відносинах щодо контрольованих операцій з нерезидентами. Отже, поширення вимоги щодо наявності ділової мети на господарські операції між резидентами є неправомірними. Приписи податкового законодавства не надають права контролюючому органу перевіряти доцільність та ефективність отриманого результату операцій між резидентами України.

Ключові слова: ділова мета, розумна економічна причина, господарська діяльність, дискреційні повноваження, оціночні поняття, Податковий кодекс України.

Hinda O.M. «Business purpose» as an example of an evaluative concept: analysis of content and subject composition.

The article provides a theoretical and legal analysis of the problems of implementing general means of legal regulation in the context of using generalised constructions and evaluative concepts. The author

emphasises that the conditions for the implementation of tax obligations do not exclude the need for coordination with the provisions of related areas of legislation. In particular, evaluative concepts provided for by labour and economic legislation may also influence the determination of a taxpayer's tax liability.

The content of discretion is examined in both a broad and narrow sense. It has been established that discretion is determined by the possibility of choosing two or more options for behaviour, but the implementation of a set of rights and obligations must be consistent with the mandatory provisions within which the participant in tax relations is given a choice of possible behaviour.

The article highlights the doctrine of 'business purpose' as a striking example of the use of evaluative constructs in tax regulation. Changes made to the Tax Code of Ukraine in 2020 gave new meaning to the doctrine of 'business purpose' and its understanding in the resolution of tax disputes. It is emphasised that understanding the doctrine of 'business purpose' requires taking into account two complementary criteria, namely, analysis of the content, nature of the activity, transaction pursuing a business purpose, and the subject composition of the participants in the relationship.

The author notes that any activity is based on a goal, the achievement of which is the focus of the efforts and behaviour of the participants in the relevant relations. It has been established that, in accordance with the provisions of subparagraph 14.1.36. of paragraph 14.1. of Article 14 of the Tax Code of Ukraine, the economic activity of a taxpayer involves the goal of generating income, which focuses on the actual orientation of transactions towards obtaining an economic effect, i.e. the increase (preservation) of the taxpayer's assets (their value), as well as the creation of conditions for such an increase (preservation) in the future.

It is emphasised that, in accordance with the provisions of the Tax Code of Ukraine, the 'business purpose' must be investigated and established exclusively in relations concerning controlled transactions with non-residents. Therefore, extending the requirement for a business purpose to economic transactions between residents is unlawful. Tax legislation does not give the controlling authority the right to verify the expediency and effectiveness of the results of transactions between residents of Ukraine.

Key words: business purpose, reasonable economic reason, economic activity, discretionary powers, evaluative concepts, Tax Code of Ukraine.

Постановка проблеми. Одним із проблемних моментів в реалізації загальних засобів правового регулювання є використання узагальнених конструкцій, оціночних понять. В цих умовах метою постає досягнення певного балансу між чіткою спрямованістю засобу правового упорядкування поведінки учасників відносин та поширеністю його впливу на невизначене, широке коло осіб. «Правова форма суспільних відносин, яка охоплює сукупність норм та правових інститутів, визначається змістом відносин, які регулюються, їх структурою та безпосередніми цілями державного регулювання» [1, с. 7]. Визначаючи відповідну правову форму для оцінки тих чи інших аспектів суспільних відносин держава формує підстави виокремлення найбільш важливих та принципових для неї цілей на відповідному етапі розвитку.

Метою дослідження є проведення комплексного правового аналізу змісту, характеру діяльності, операції, яка переслідує ділову мету та суб'єктний склад учасників відносин.

Стан опрацювання проблематики. Проблематика використання оціночних понять у податкових відносинах, зокрема доктрини «ділової мети» перебуває в полі зору науковців, практиків та представників контролюючих органів. Концептуальними є дослідження М.П. Кучерявенко [1, 10] щодо проблематики спрямованості способів правового упорядкування та виокремлення критеріїв резидентства, які впливають на визначення суб'єктного складу відносин, на які поширюється застосування доктрини «ділової мети». Вагомий внесок у дослідженні зазначеної проблематики належить Д.А. Кобильніку [13], який аналізував питання дискреційності повноважень владного суб'єкта у сфері податкових відносин. Вчений Йорг Пуделька [14] визначив зміст поняття «розсуд» в податковому праві.

Водночас, незважаючи на посилений науковий інтерес до зазначеної проблематики, наявність низки досліджень щодо правової природи «ділової мети» виникає чимало протиріч у правозастосовній практиці. Аналізуючи окремі обґрунтування та висновки в рішеннях Верховного Суду, постає необхідність у більш комплексному теоретико-правовому осмисленні, деталізації змістовних характеристик та аналізу суб'єктного складу учасників відповідних правовідносин з метою формування єдиного підходу до тлумачення «ділової мети» та встановлення меж застосування у відносинах між різними категоріями суб'єктів.

Виклад основного матеріалу. Початок правового упорядкування правової поведінки суб'єктів податкових відносин з боку держави пов'язується з моментом, коли узагальнений варіант можливого стану суспільного відношення, який відображено в чинній нормі права, накладається на конкретні життєві обставини, на конкретну поведінку конкретних осіб. Саме таким чином відбувається реалізація призначення правового регулювання.

Принципове значення в реалізації такої конструкції правового регулювання має предмет та метод галузі, що виділяє особливості правового впливу на поведінку учасників відносин. Податково-правове регулювання характеризується певними особливостями, які відбиваються в характері однорідних суспільних відносин, що пов'язуються із справлянням податків та зборів: стосуються різних аспектів формування дохідних частин бюджетів за рахунок надходження податків та зборів; передбачають наявність безумовного імперативного обов'язку, який закріплено конституційним приписом; обумовлюють застосування імперативного методу регулювання, який відрізняється певною специфікою.

Необхідно враховувати різні аспекти подібної ситуації. Зокрема, особливості характеру правового статусу суб'єкта через наявність дискреційних повноважень. Стосовно реалізації дискреційних можливостей, хотілося б, зауважити наступне. Дискрецію, при регулюванні податкових відносин, можна розглядати як в широкому, так і у вузькому сенсі. В широкому сенсі дискреційні можливості характеризують становище як владної, так і зобов'язаної особи. Дискреційні повноваження владного суб'єкта передбачають певний варіант вибору в організації своєї поведінки, в реалізації наданих державою повноважень. Дискреція зобов'язаного суб'єкта також передбачає можливість вибору. Але цей вибір стосується варіантів реалізації імперативного припису щодо виконання податкового обов'язку. Тобто, платник податку не може вирішувати – виконувати податковий обов'язок чи ні. Безумовно виконувати. Але ніхто не позбавляє його можливості обрати найбільш зручний для нього варіант. Наприклад, справляння податків та зборів платником може здійснюватися як на загальному режимі, так і в умовах спеціального режиму. Платник вільний обрати найбільш зручний для себе варіант виконання податкового обов'язку.

У вузькому значенні дискреція пов'язується з оцінкою правового становища та організації поведінки владного суб'єкта. В цих умовах дискреційні можливості обрання поведінки владним суб'єктом характеризується декількома особливостями. По-перше, дискреція передбачає наявність двох або більше варіантів поведінки. По-друге, такі варіанти поведінки мають бути чітко визначені в законі, і саме із них така особа може обрати той, який найбільш влаштовує її. По-третє, в основі дискреційного вибору має полягати умова – найбільш ефективної реалізації власної компетенції, повноважень, для яких подібний орган і створений державою. І, по-четверте, вибір варіанту поведінки в умовах наданих дискреційних повноважень має чітко співпадати з приписом ст. 19 Конституції України: «Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [2].

Окреме місце займає в таких випадках використання оціночних понять. На перший погляд саме в регулюванні податкових відносин має бути наявною абсолютно чітка визначеність. В остаточному та узагальненому варіанті йдеться про чітке визначення суми коштів, які платник має передати державі або територіальним громадам при виконанні свого податкового обов'язку. Зрозуміло, що оціночні критерії не стосуються саме такої суми. В той же час, саме визначення такої суми має враховувати низку обставин, які стосуються як самого платника, об'єкта оподаткування, окремих обставин діяльності зобов'язаної особи, що породжує податковий обов'язок. Більш того, деталізація умов справляння податків та зборів не виключає і певну межу узгодження з окремими обставинами іншого галузевого регулювання. Виключати, що господарське чи трудове законодавство буде використовувати обставини, які пов'язуються з оціночними поняттями неможливо. В такій ситуації вплив оціночних понять в режимі інших галузевих законодавств може впливати і на остаточне визначення податкового зобов'язання платника.

Одним із яскравих прикладів розуміння змісту та наслідків використання конструкцій оціночних понять у податковому регулюванні на сьогодні є доктрина «ділової мети». У сучасній судовій практиці питання «ділової мети» або «розумної економічної причини» стали важливим елементом аналізу характеру податкових операцій. Зміни, внесені в Податковий кодекс України (ПК

України) у 2020 році [3,4], суттєво вплинули на тлумачення цього терміну та його розуміння при вирішенні судових спорів. При цьому хотілося б звернути увагу на два критерії з'ясування наслідків для учасників відносин виходячи із доктрини «ділової мети». По перше, йдеться про з'ясування змісту, характеру діяльності, операції, яка переслідує ділову мету. По друге, суб'єктний склад учасників цих відносин. Лише в поєднанні цих двох критеріїв ми можемо дійти висновку щодо того, чи можна чи не можна ділову мету покласти в основу кваліфікації відповідної операції.

Саме подібні обставини обумовлюють низку проблемних питань до усталеної практики Верховного Суду. Умовно є підстави вважати, що окремі обґрунтування, висновки в рішеннях Верховного Суду не зовсім чітко та об'єктивно враховують приписи податкового законодавства. Зрозуміло, що всебічне відображення всіх засобів правового впливу на поведінку учасників профільних суспільних відносин має враховувати не лише окрему норму законодавства, а також виходити з якісної оцінки конкретного правового явища. В цих умовах принципово важливим є врахування цілісної правової природи відповідних відносин, на підставі чого можна зробити об'єктивний висновок стосовно і типу, характеру цих відносин, і засобів упорядкування поведінки суб'єктів, і використання джерел права. Не можна виключати і множинність впливу різних джерел права. Виходячи із переважного значення врахування саме норм законодавства, висновки слід формувати не лише опираючись на положення вузькогалузевих актів, а також передбачати вплив законодавчих норм суміжних галузей. Логічності та об'єктивності висновків безумовно додає і врахування судової практики, яка склалася на цей момент. В іншому випадку виникають об'єктивні підстави перегляду висновків, кореляції їх для оцінки спорів в майбутньому.

В контексті цього хотілося б посперитися на постанову Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 13 липня 2022 року по справі № 826/7838/18 (п. 2 ч. 4 ст. 328 КАС України) [5]. На наш погляд позиція суду відрізняється суперечливими висновками, аргументацією, яка не враховує всі особливості та аспекти змісту відносин які породили спір. Підставою касаційного оскарження судового рішення у цій справі, на нашу думку, є необхідність відступлення від висновку та застосування судом апеляційної інстанції підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 ПК України положення щодо визначення поняття «розумна економічна причина (ділова мета)».

Вважаємо за доцільне вказати, що цей правовий висновок у постанові Верховного Суду був прийнятий при дослідженні взаємовідносин, які виникли у 2018 році і на час розгляду справи втратив свою актуальність. Враховуючи це, хотілося б проаналізувати подібну ситуацію з врахуванням: а) характеру відносин, які визначають зміст діяльності, що орієнтована на досягнення ділової мети; б) суб'єктного складу цих відносин. Саме ці два критерії в безпосередньому та безумовному поєднанні і відповідають на питання наявності «ділової мети» при оцінці відповідної господарської операції.

1. Характер відносин. Аналізуючи умови, підстави та наслідки розв'язання подібного спору треба виходити, що в основі будь-якої діяльності є мета, на реалізацію якої і спрямовуються зусилля, поведінка суб'єктів. Слід зазначити, що господарською діяльністю, згідно з підпунктом 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 ПК України є діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами. Отже, необхідно було досліджувати не наявність «розумної економічної причини (ділової мети)», а чи спірні операції були спрямовані на отримання доходу.

Деталізуючи наведене, законодавець звертає увагу на те, що «мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності кореспондує з вимогою щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності. Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника податку, які є формою здійснення господарської діяльності, то розумна економічна причина має бути наявною в кожній господарській операції. Лише в такому разі та чи інша операція може вважатися вчиненою в межах господарської діяльності платника податку та лише за таких умов платник має право на врахування в податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій» (п.п. 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 ПК України) [6].

Факт застосування концепції «розумної економічної причини (ділової мети)» тільки у господарських операціях із нерезидентами підтверджується і Висновком Головного науково-експертно-

го управління апарату Верховної Ради України до проекту Закону № 1117-IX, в якому зазначено, що «метою законопроекту згідно із пояснювальною запискою до нього є «впровадження прозорих і деталізованих механізмів реалізації положень щодо обмежень, запроваджених для запобігання ухиленню від оподаткування; визначення чітких та зрозумілих правил оподаткування контрольованих іноземних компаній» [7].

Таким чином, у зв'язку із змінами, ПК України чітко встановлює відносини, де обов'язково має бути досліджена та присутня «ділова мета» - це контрольовані операції із нерезидентами. Чинне податкове законодавство вказує на відсутність повноважень у податкових органів перевіряти наявність «ділової мети (розумної економічної причини)» в операціях між резидентами України. До того ж, ПК України не містить повноважень перевірки податківцями при формуванні платником податку витрат, які впливають на формування податку на додану вартість та податку на прибуток оцінки цих витрат з точки зору їх доцільності, раціональності, ефективності отриманого результату. Платник податків здійснює господарську діяльність самостійно на власний ризик і вправі самостійно і одноосібно оцінювати її ефективність та доцільність.

Таким чином, лише господарські операції, здійснені за наявності розумних економічних причин (ділової мети), є такими, що вчинені в межах господарської діяльності [8]. При цьому треба виходити, що розумна економічна причина (ділова мета) - це причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності (п.п. 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 ПК України) [6]. Отже, зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) передбачає обов'язкову спрямованість будь-якої операції платника на отримання позитивного економічного ефекту, тобто на приріст (збереження) активів платника (їх вартість), а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

До 2020 року визначення ділової мети у ПК України обмежувалось одним абзацом та полягало у намірі компанії одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Проте ПК України не містив положень, які б розкривали, у чому ж полягав указаний економічний ефект господарської операції. Після 23 травня 2020 року (з урахуванням змін у серпні 2020 року) згідно з ПК України такий економічний ефект полягає, зокрема, але не виключно: а) у прирості (збереженні) активів платника податків та/або їх вартості, а так само б) у створенні умов для такого приросту (збереження) в майбутньому. Тобто економічний ефект від здійснення господарської операції не обмежується лише наслідками, наведеними в ПК України. Наприклад, економічний ефект може також полягати в утримуванні ринкових позицій, збереженні ринків збуту, тощо.

Аналіз наведених норм свідчить на користь висновку про те, що господарська операція для визначення податкового кредиту [8] має бути фактично здійсненою та підтвердженою належно оформленими первинними бухгалтерськими документами, які відображають реальність такої операції, та спричиняти реальні зміни майнового стану платника податку. При цьому необхідно, щоб ці документи підтверджували і розкривали суть, внутрішню сторону господарської операції, її справжність, економічну вигоду (виправданість, ризик) й ділову мету. Щоб так кваліфікувати природу господарської операції, необхідно послатися на допустимі та належні докази, якими засвідчується стан (якість) такої операції. Без цього неможливо перевірити правильність обчислення і сплати суми грошового зобов'язання на підставі такої операції [8].

В той же час, не обов'язково, аби економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому, а також не виключено, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект може не настати взагалі. Зокрема, операція може виявитися збитковою, і це є одним із варіантів нормального перебігу подій при здійсненні господарської діяльності. Проте, із визначеного в ПК України поняття ділової мети випливає, що обов'язково повинен бути намір платника податку отримати відповідний економічний ефект, тобто господарська операція принаймні теоретично (за умови досягнення поставлених завдань) має передбачати можливість приросту або збереження активів чи їх вартості. Якщо ж та чи інша операція не зумовлена розумними економічними причинами (позбавлена ділової мети), то такі операції не є вчиненими в межах господарської діяльності, а відтак, їх наслідки не підлягають відображенню в податковому обліку.

З'ясування наміру платника податку на отримання економічного ефекту від господарської операції передбачає аналіз умов та обставин її здійснення. При цьому економічний ефект не повинен полягати виключно в зменшенні податкового навантаження на хоча б одного з учасників операції. Відповідно, економічний ефект відсутній в операціях, які призводять до збільшення задекларова-

них витрат платника та зменшують об'єкт його оподаткування без можливості отримання додаткового приросту активів чи збереження їх вартості. При цьому варто виходити з того, якою в тій чи іншій ситуації має бути поведінка добросовісного суб'єкта господарювання, що за звичайних умов ведення господарської діяльності зацікавлений у найбільшому скороченні своїх витрат.

2. Суб'єкти. Цілісна оцінка правової природи відносин, в межах якої виникає спір, передбачає не лише з'ясування об'єкту, предмету правовідносин, але і з'ясування суб'єктного складу цих відносин: хто є учасниками та на врегулювання поведінки яких осіб спрямований вплив правових норм. Важливим моментом при оцінці характеру ділової мети по конкретній операції є те, що в даному випадку оцінюється виключно контрольовані операції з нерезидентами (п.п. 14.1.231, п. 14.1. ст. 14 ПК України) [6]. Розповсюдження критеріїв визначення ділової мети на контрольовані операції між резидентами України абсолютно суперечить як змісту, так і меті податкового регулювання. В основі такого висновку лежить чітка норма ПК України: «Цей підпункт застосовується для цілей статті 39 цього Кодексу, в тому числі при доведенні обставин, що свідчать про відсутність ділової мети, у випадках, визначених пунктом 140.5 статті 140 цього Кодексу, які передбачають застосування відповідних положень статті 39 цього Кодексу» [6]. Це підтверджується також змінами в ПК України, які набрали чинності з 1 січня 2022 року [9]. Виходячи із змісту цього відсутні підстави для обґрунтування наявності повноважень у податкових органів щодо перевірок «ділової мети» в операціях між резидентами України. Оцінка доцільності або ефективності витрат, які впливають на податковий облік, залишається на розсуд платника податків і не може бути предметом реалізації контрольних повноважень податкових органів.

Одним із вихідних критеріїв в податковому регулюванні при деталізації як характеру, так і порядку реалізації податкового обов'язку є критерії податкового резидентства. Відповідно до чинного податкового законодавства 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 (п.п. 14.1.213. п. 14.1 ст. 14 ПК України) [6].

При врахуванні та визначенні критерію податкового резидентства фізичних осіб визначають основні та факультативні ознаки [10, с.159-168]. До основних ознак відносять: строк перебування на території держави; здійснення економічної діяльності чи отримання доходів від джерел в державі; наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню; здійснення операцій чи дій, які підлягають оподаткуванню; участь у відносинах, які передбачають сплату мита чи зборів. До факультативних ознак відносять: місце постійного проживання; принцип громадянства; центр особистих та економічних інтересів; місце фактичного проживання.

Зрозуміло, що така узагальнена конструкція резидентства, куди віднесено і фізичних осіб, і юридичних осіб та їх відокремлені підрозділи не виключає, а обумовлює низку розбіжностей між визначенням критеріїв резидентства для юридичних та для фізичних осіб. Для фізичних осіб одним із головних критеріїв вважається критерій тривалості перебування на території держави, який доповнюється критерієм економічних зв'язків, життєвих інтересів. У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Показово, що кількісний критерій перебування особи на території держави при визначенні податкового резидентства використовується багатьма національними законодавствами. Але в деяких випадках йдеться про застосування більш складного тесту [10, с. 161]. Наприклад, в США такий критерій передбачає дві обов'язкові умови. По-перше, особа має знаходитися на території держави не менше тридцяти одного дня в календарному році. По-друге, обов'язковим має бути облік проживання такої особи на території США протягом двох років, які передують звітному. Перший попередній рік передбачає зарахування однієї третини днів знаходження на території США, другий попередній рік – однієї шостої. При складанні цих трьох показників для отримання

статусу податкового резидентства показник має дорівнювати сто вісімдесят трьом календарним дням протягом трьох років розрахунку.

Хоча основною категорією, що застосовується в податковому праві для диференціації правового статусу є наявність чи відсутність резиденства, проте для нашого дослідження доцільніше використовувати категорії належності чи не належності до громадянства України [11, с. 122].

Отже, якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України. Якщо всупереч закону фізична особа - громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном. Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України, або її реєстрація як самозайнятої особи.

Висновки. Таким чином, дослідження наявності «ділової мети (розумної економічної причини)» у податкових спорах, при аналізі господарських операцій між резидентами України, суперечить чинному податковому законодавству і не може бути застосовано як основний аргумент при прийнятті судових рішень, які позбавляють юридичну особу, всупереч ст. 1 Першого протоколу «Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод» [12], права мирно володіти своїм майном, оскільки ніхто не може бути позбавлений свого майна інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом.

Саме виходячи із принципових вимог щодо оцінки суб'єктного складу відносин щодо операцій з умовою визначення ділової мети не можна розповсюджувати її критерії на операції між резидентами України. Неправомірне застосування цієї концепції може порушити права платників податків, зокрема, їх право на мирне володіння майном, гарантоване міжнародними нормами, такими як стаття 1 Першого протоколу Конвенції про захист прав людини. Це стає особливо актуальним в контексті судових рішень, висновки яких базуються на спробі обґрунтувати характер ділової мети операцій без врахування принципової вимоги типу (нерезидента) учасника такої операції. З огляду на ці обставини, у судовій практиці необхідно враховувати не лише технічні вимоги, а й правові норми, які регулюють відносини між резидентами. Виходячи з цього, можна зробити висновок: зміни до п.п. 14.1.231, п. 14.1. ст. 14 ПК України суттєво змінюють підхід до застосування поняття «ділової мети». На підставі цього критично важливим є врахування податковими органами та судами різниці між операціями з резидентами та нерезидентами при визначенні ділової мети господарської операції. Лише це зможе забезпечити прозорість та справедливість при визначенні податкових наслідків для підприємств, виходячи із критеріїв ділової мети господарської операції, в яких воно є одним із учасників.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас, 2004. 600 с
2. Конституція України: від 28.06.1996 № 254к/96-ВР: станом на 1 січ. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення: 21.10.2025).
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 № 466-IX: станом на 1 січ. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 21.10.2025).
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб - підприємців: Закон України від 14.07.2020 № 786-IX: станом на 1 січ. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/786-20#Text> (дата звернення: 21.10.2025).
5. Кодекс адміністративного судочинства України: Кодекс України від 06.07.2005 № 2747-IV: станом на 8 серп. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 21.10.2025).
6. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI: станом на 5 жовт. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 21.10.2025).
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забез-

- печення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування : пояснювальна записка до проекту Закону України № 4065 від 29.09.2020. URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=69863&pf35401=534589> (дата звернення: 21.10.2025).
8. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13 липня 2022 р., судова справа № 826/7838/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105247894> (дата звернення: 10.10.2025).
 9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування : Закон України від 17.12.2020 № 1117-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text> (дата звернення: 21.10.2025).
 10. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков: Легас, 2005. с.159-168
 11. Гінда О.М. Правові аспекти провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві: проблемні питання теорії та практики: монографія. Львів: Львівський національний університет імені Івана Франка, 2025. 274 с.
 12. Про ратифікацію Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Першого протоколу та протоколів N 2, 4, 7 та 11 до Конвенції: Закон України від 17.07.1997 № 475/97-ВР: станом на 13 берез. 2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/475/97-вр#Text> (дата звернення: 21.10.2025).
 13. Кобильнік Д.А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні. *Теорія і практика правознавства*. 2015. вип. 2(8). С. 1–13. URL: <https://scholar.archive.org/work/dizi56mkn5hsjg55wilqdgpr6vq/access/wayback/http://tlaw.nlu.edu.ua/article/download/63824/59304> (дата звернення: 01.11.2025).
 14. Пуделька Йорг. Доктрина розсуду в податковому праві Німеччини та України. *Право України*. 2020. вип. 4. С. 93–104. URL: <http://jnas.nbu.gov.ua/article/UJRN-0001135877> (дата звернення: 01.11.2025).