

Фінансове право

УДК 336.22:340.12

DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.19415322>

**Гене́за податку та податкових відносин: переосмислення сучасної концепції
податкового резидентства на засадах антропосоціокультурного підходу**

Наталія Кравченко,

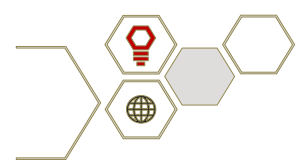
кандидат юридичних наук, старший викладач кафедри
загальнотеоретичного правознавства і публічного права
Національного університету «Києво-Могилянська академія»,
Україна, <https://orcid.org/0000-0002-9334-195X>

Максим Вітюк,

аспірант, здобувач 3-го (освітньо-наукового) рівня вищої
освіти Національного університету «Києво-Могилянська
академія», Україна, <https://orcid.org/0000-0001-7614-1190>

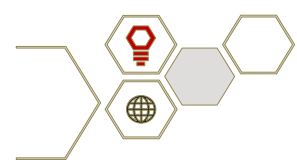
Прийнято: 17.03.2026 | Опубліковано: 31.03.2026

Анотація. У статті досліджено генезу податку та податкових відносин крізь призму теоретико-правового аналізу з метою переосмислення сучасної концепції податкового резидентства. Критично проаналізовано державоцентричний підхід до оподаткування, в межах якого податок розглядається передусім як примусовий, односторонньо встановлений та забезпечений державним примусом обов'язок платника. Показано, що такий підхід, хоча й відображає публічно-владну природу



оподаткування, не дає змоги повною мірою пояснити соціальну легітимність податку, межі фіскальних претензій держави та підстави добровільного виконання податкових обов'язків. Натомість у роботі розглянуто антропосоціокультурний підхід, відповідно до якого податкове право має значно глибше соціальне підґрунтя і пов'язане із задоволенням публічних потреб, фінансуванням спільних благ та підтриманням належного рівня солідарності в суспільстві. У цьому контексті податок постає не лише як фіскальний інструмент, а як форма правового зв'язку між особою, суспільством і державою, що передбачає не лише обов'язки, а й певні взаємні очікування щодо справедливості, прозорості, передбачуваності та належного використання зібраних коштів. Особливу увагу приділено категоріям взаємності, справедливості та довіри у податкових відносинах, а також їхній ролі у формуванні податкового комплаєнсу. Обґрунтовано, що готовність особи виконувати податковий обов'язок залежить не лише від загрози санкцій, а й від того, наскільки податкове регулювання сприймається як справедливе, послідовне і таке, що відповідає вимогам належної правової процедури. Зроблено висновок, що легітимність фіскальних вимог визначається не лише формально-юридичними підставами, а й сприйняттям платником процедурної справедливості, передбачуваності та належної комунікації з боку держави. За результатами дослідження запропоновано концепцію взаємної фіскальної приналежності як теоретико-правову основу для сучасного переосмислення податкового резидентства. Обґрунтовано, що податкове резидентство варто розглядати не лише як формальний критерій оподаткування, а як змістовно виправданий зв'язок особи зі спільнотою, у межах якого виникають взаємні права та обов'язки щодо фінансування публічних благ, стрижнем якого виступає податкове право людини.

Ключові слова: податок, податкові відносини, податкове право, податкове право людини, верховенство права, принципи права, податкове резидентство,



антропосоціокультурний підхід, права людини, податковий комплаєнс, податкова справедливість, правова визначеність.

The Genesis of Taxation and Tax Relations: Rethinking the Modern Concept of Tax Residency through an Anthroposociocultural Approach

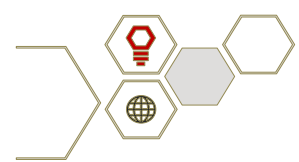
Nataliia Kravchenko,

Candidate of Legal Sciences, Senior Lecturer at
the Department of General Theoretical Jurisprudence and Public Law,
National University of Kyiv-Mohyla Academy, Ukraine,
<https://orcid.org/0000-0002-9334-195X>

Maksym Vitiuk,

PhD student, candidate for the third (educational and scientific)
level of higher education,
National University of Kyiv-Mohyla Academy, Ukraine,
<https://orcid.org/0000-0001-7614-1190>

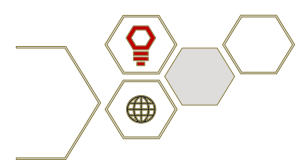
Abstract. The article examines the genesis of tax and tax relations through the lens of theoretical and legal analysis with a view to rethinking the modern concept of tax residence. It critically analyses the state-centred approach to taxation, within which tax is understood primarily as a compulsory, unilaterally imposed obligation of the taxpayer enforced by state coercion. It is shown that, although this approach reflects the public-law nature of taxation, it does not fully explain the social legitimacy of tax, the limits of the state's fiscal claims, or the grounds for the voluntary fulfilment of tax obligations. Instead, the paper considers an anthropo-socio-cultural approach,



according to which tax law has a much deeper social foundation than mere sovereign prescription and is connected with the satisfaction of public needs, the financing of common goods, and the maintenance of an appropriate level of solidarity within society. In this context, tax appears not only as a fiscal instrument but also as a form of legal relationship between the individual, society, and the state, one that entails not only obligations but also reciprocal expectations concerning fairness, transparency, predictability, and the proper use of collected revenues. Particular attention is given to the categories of reciprocity, fairness, and trust in tax relations, as well as to their role in shaping tax compliance. It is argued that a person's willingness to fulfil tax obligations depends not only on the threat of sanctions but also on the extent to which tax regulation is perceived as fair, consistent, and compliant with the requirements of due legal procedure. The article concludes that the legitimacy of fiscal claims is determined not only by formal legal grounds but also by the taxpayer's perception of procedural fairness, predictability, and proper communication on the part of the State. Based on the results of the study, the concept of mutual fiscal belonging is proposed as a theoretical and legal foundation for the contemporary rethinking of tax residence. It is substantiated that tax residence should be understood not merely as a formal criterion of taxation, but as a substantively justified link between the individual and the community, within which reciprocal rights and obligations arise in relation to the financing of public goods, the core of which is the human right to tax.

Keywords: tax, tax relations, tax law, human right to tax, rule of law, principles of law, tax residency, anthroposociocultural approach, human rights, tax compliance, tax fairness, legal certainty.

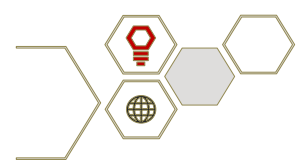
Постановка проблеми. Сьогодні в різноманітних правових дискусіях податки та податкове законодавство часто розглядаються як щось досить плоске



й одновимірне: держава приймає рішення, а громадяни зобов'язуються їх виконувати. У цьому наративі оподаткування є не більше ніж виразом суверенітету держави над своїми громадянами. Однак, якщо простежити глибші витоки та значення податків, такий погляд видається надто спрощеним. Оподаткування має значно багатший зміст, ніж правила, підкріплені інституційною силою.

Глобальні транснаціональні виробничі процеси, цифрові бізнес-моделі та висока мобільність суттєво спрощують переміщення людей і грошових потоків між країнами, унаслідок чого податкові системи нерідко стикаються з випробуванням на справедливість і внутрішню узгодженість: хтось несе відчутний податковий тягар, тоді як інші, використовуючи законні механізми, можуть істотно його мінімізувати або уникати.

У зарубіжній літературі вплив глобалізації на податкову політику держави частіше описують як звуження її свободи у сфері податкової політики. Саме так формулює проміжний висновок Ф. Геншель: глобалізація не свідчить про руйнування національної податкової держави, однак істотно впливає на податкову політику, насамперед через зменшення свободи її зміни та гнучкості [12, с. 6]. У цьому контексті доцільно говорити про подвійний тиск, в якому, з одного боку, держава стикається з внутрішніми потребами у фінансуванні видатків, зокрема соціальних, а з іншого – із зовнішнім тиском глобалізації, який обмежує її здатність вільно коригувати податкове навантаження, особливо щодо мобільної податкової бази та капіталу. Глобалізація не лише посилює податкову конкуренцію, а й підвищує взаємозалежність національних податкових режимів та стимулює держави до адаптаційних стратегій, зокрема посилення законодавчих приписів щодо протидії ухиленню від сплати податків, розвитку



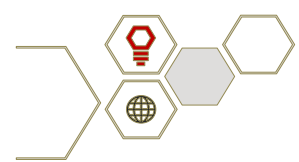
міжнародної податкової співпраці, а також проведення структурних податкових реформ [12, с. 10-13, 17].

У світлі цієї проблематики сучасний підхід до аналізу податку доцільно поєднувати з питанням, що зумовлює податковий обов'язок бути легітимним для платника: лише факт примусу держави у вигляді законодавчих приписів чи також його збалансована основа та синергія зі справедливістю та суспільною взаємовигодною. На часі перегляд основних засад податкових відносин між громадянами та державною владою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Для цілей нашої статті сучасний стан наукової розробки проблематики податку, податкових правовідносин і податкового резидентства розглядався за кількома основними напрямками.

Перший становлять класичні та доктринальні підходи, у межах яких податок пояснюється як інструмент забезпечення публічних доходів і реалізації функцій держави. Такий підхід представлений у працях та поглядах Гастона Жезе [7; 10], Адольфа Вагнера [15; 18], Томаса М. Кулі [17], а в українській податково-правовій доктрині – Миколи Кучерявенка [5]. У межах цього напрямку податкові правовідносини розглядаються переважно як владно-обов'язкові та імперативні [5; 7; 10; 17; 18].

Другий напрям пов'язаний із переосмисленням податкових правовідносин через категорії довіри, справедливості, взаємності та добровільного податкового комплаєнсу. У цьому аспекті значення мають праці Марджорі Е. Корнхаузер [14], Ларса Фельда [11], Бруно Фрея [11], Еріха Кірхлера [13], Еріка Хьольцля [13], Інґрід Валь [13], а також Надії Хатнюк [6]. У цих дослідженнях наголошується, що стабільність податкового порядку залежить не лише від державного примусу, а й від сприйняття податкової системи як справедливої та передбачуваної [6; 11;

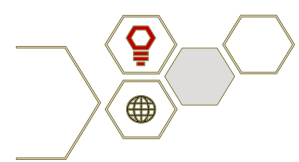


13; 14]. Подібну проблематику розвивають також Мері Е. Маршалл, Джонатан М. Фаррар, Доун В. Мессі, Лінда Торн, Аніта Ву і Транг Буй [20].

Третій напрям охоплює новітні дослідження податкового резидентства фізичних осіб в умовах зростаючої мобільності. У цьому контексті важливе значення мають праці автора цієї статті, присвячені податковому резидентству цифрових кочівників [1], вимушено переміщених осіб [2] та осіб, пов'язаних із режимами інвестиційних віз [3]. Ці дослідження показують, що традиційні критерії податкового резидентства не завжди належним чином відображають реальний соціально-економічний зв'язок особи з відповідною юрисдикцією [1–3]. До цієї ж проблематики дотична й праця Леонардо Томаза Піньятарі [21].

Окреме місце в сучасній українській теорії податкового права посідає антропосоціокультурний підхід Руслани Олексіївни Гаврилюк [4], у межах якого податкове право розглядається через категорії взаємності, симетричності та перерозподільної справедливості [4]. Саме цей підхід створює теоретичне підґрунтя для переосмислення податкового резидентства як змістовно виправданого зв'язку особи зі спільнотою [4].

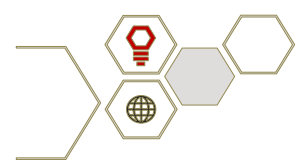
Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Попри наявність значної кількості праць, присвячених природі податку, податковим правовідносинам, податковому комплаєнсу та податковому резидентству, у науковій літературі досі не сформовано цілісного теоретико-правового підходу, який би поєднував ці напрями в межах єдиної концептуальної конструкції, особливо у зв'язці з проблематикою концепції податкового резидентства. Класичні та державоцентричні підходи належно розкривають публічно-владну природу оподаткування, однак не дають вичерпної відповіді на питання про межі фіскальної юрисдикції держави та підстави визнання особи податковим резидентом. Водночас сучасні дослідження довіри, справедливості,



добровільного податкового комплаєнсу та податкового права людини засвідчують, що податкові правовідносини мають складнішу природу, ніж суто відносини одностороннього владного припису. Проте відповідні наукові напрацювання ще не були належним чином інтегровані в теоретико-правове осмислення податкового резидентства. Найбільш виразно ця прогалина виявляється в умовах зростаючої мобільності фізичних осіб, коли традиційні критерії податкового резидентства не завжди належним чином відображають реальний соціально-економічний зв'язок особи з відповідною юрисдикцією. За таких умов подальшого дослідження потребує теоретико-правове переосмислення податкового резидентства крізь призму взаємності, справедливості, довіри та запропонованого теоретико-правового підходу взаємної фіскальної приналежності.

Методологічну основу дослідження становлять загальнонаукові та спеціально-юридичні методи пізнання. За допомогою формально-юридичного методу проаналізовано зміст податкового резидентства як окремої правової концепції, а за допомогою системного та функціонального методів – його зв'язок із природою податку, податкових правовідносин, довірою, справедливістю. Порівняльно-правовий і доктринальний методи використано для зіставлення класичних, державоцентричних і антропосоціокультурних підходів до осмислення податкового обов'язку та підстав фіскальної належності особи до держави.

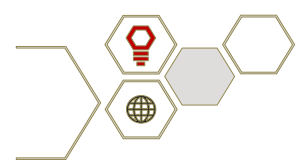
Метою статті є на основі порівняння теоретико-правових підходів до податкового права сформулювати сучасну концепцію його реалізації через призму визначення податкового резидентства на засадах взаємності, справедливості, довіри та взаємної фіскальної приналежності.



Для досягнення поставленої мети у статті визначено такі завдання: з'ясувати основні теоретико-правові підходи до розуміння податку, податкових правовідносин; проаналізувати значення довіри, справедливості, добровільного податкового комплаєнсу та податкового права людини для осмислення податкового обов'язку; визначити межі застосовності традиційних критеріїв податкового резидентства в умовах зростаючої мобільності фізичних осіб; обґрунтувати доцільність переосмислення податкового резидентства крізь призму запропонованого теоретико-правового підходу взаємної фіскальної приналежності.

Виклад основного матеріалу дослідження. У дискусіях про оподаткування податки розглядаються як необхідний елемент суспільного договору, оскільки ефективне оподаткування забезпечує формування публічних доходів і їх перерозподіл, що дає державі змогу фінансувати публічні послуги, інфраструктуру та заходи, спрямовані на стримування нерівності [9]. Або ж як примусове вилучення, свого роду данина, що сплачується державі, подібній до Левіафана, і сприймається як тягар, а не як спільна вигода [8, ст. 8]. Ці образи впливають із класичної концептуальної парадигми і відображають дві різні лінії в історичному розвитку оподаткування та податкового права.

У сучасній вітчизняній доктрині теорії та філософії податкового права також зустрічаються різні погляди на вищезгадану проблематику, про що свідчать, зокрема, праці Руслани Гаврилюк, Миколи Кучерявенка, Андрія Крисоватого, Надії Пришви, Володимира Федосова. З іноземних науковців, котрі так чи інакше взаємодіяли із дослідженнями теорії, філософії податків та податкового права можна згадати Мат'є Конана, Гастона Жезе, Адольфа Вагнера, Ліама Мерфі, Томаса Нагеля, Пітера Дітча, Мартіна О'Ніла та інших.

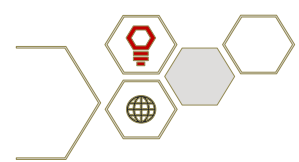


Для більш послідовного формування картини походження податкового права пропонуємо порівняльний аналіз деяких концепцій.

Так, у своїй роботі Мат'є Конан (Matthie Conan) аналізує погляди французького юриста Гастона Жезе (Gaston Jèze) щодо поняття податку. На основі праць Жезе з 20-х років 20 століття Конан зазначає, що у французькому каноні фінансового права податок класично визначається як одностороння грошова виплата, що накладається державними органами влади, остаточна і без прямої компенсації, для покриття публічних (державних) витрат [10]. Відтак податок походить від суверенної влади, що служить загальним інтересам. У цьому підході оподаткування розглядається як елемент державного правового порядку, який тримається на принципі законності: податки можуть встановлюватися лише законом, а легітимність податку пояснюється колективною згодою громадян через їхніх представників у парламенті [7, с. 9-10].

На практиці це означає, що податкове законодавство ухвалюється в межах парламентської процедури, в той час, коли в податковій сфері законодавча ініціатива та технічне опрацювання норм значною мірою зосереджені на рівні уряду та податкової адміністрації [7, с. 2-3]. На етапі застосування податкового законодавства ключову роль відіграє податкова адміністрація, яка реалізує надані їй широкі владні повноваження, а також формує практику через підзаконні акти, податкові роз'яснення та інструкції для своїх посадових осіб [7, с. 2, 4].

Отже, відносини між державою й її громадянами у податковій сфері мають структурно нерівномірний характер. Здійснення фіскальної влади передбачає значно ширші повноваження і прерогативи на користь фінансової адміністрації (*des pouvoirs et des prérogatives beaucoup plus importants*), тоді як податковий обов'язок виникає не з договору, а з одностороннього публічно-правового

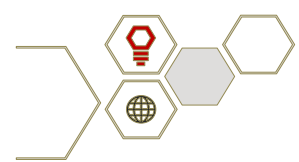


припису закону, який визначає юридичний факт, що зумовлює статус платника податку (*redevable de l'impôt*)[7, ст. 2-3].

Задовго до підходів Гастона Жезе подібну проблематику порушував Адольф Вагнер, якому приписують формулювання так званого закону зростання державної активності: в міру суспільного (цивілізаційного) розвитку функції держави та обсяг публічних видатків мають тенденцію до розширення [18]. У сучасній літературі цей підхід зазвичай описують як закон Вагнера, тобто як довгостроковий позитивний зв'язок між економічним розвитком і зростанням державних видатків [15, с. 1]. Емпіричні панельні дослідження для розвинених країн, зокрема країн ОЕСР, також фіксують стійку позитивну кореляцію між публічними видатками та ВВП (або ВВП на душу населення), що узгоджується з цією логікою [15, с. 1, 3-8].

В англо-американській податково-правовій традиції державницьке суверенне трактування податку виразно простежується у працях американського юриста Томаса М. Кулі (Thomas M. Cooley), посиляючись на які, суд у справі *Rancho Santa Anita v. City of Arcadia*, звернув увагу, що податки визначаються як податковий тягар або збір, що накладаються законодавчою владою на осіб або майно з метою збору коштів для суспільних потреб. Право оподатковувати ґрунтується на необхідності й є невід'ємною частиною суверенітету [17].

Зазначені підходи зводяться до того, що оподаткування слід розуміти передусім як елемент публічної влади й державного порядку, а податок є одностороннім і примусовим грошовим обов'язком без індивідуальної компенсації, легітимізований потребою фінансувати публічні видатки та закріплений на рівні закону. Тобто ці підходи ігнорують право особи, як індивідуума, на отримання безпосередньо частини цих видатків. Подібна державоцентрична позиція відтворюється і в українській науковій традиції

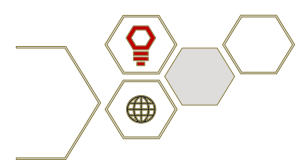


фінансового та податкового права. Так, за інтерпретацією М. П. Кучерявенка, податкові відносини прямо характеризуються як владно-майнові, а податкове право - як складний інститут фінансового права, що фокусується на русі коштів «знизу вгору» (від платників до бюджетів) та використовує метод регулювання з яскраво вираженим імперативним характером [5, с. 3-4, с. 8-10].

Водночас навіть у межах цієї публічно-владної конструкції українська доктрина має й протилежні думки. Зокрема, Н. С. Хатнюк, наголошує, що належне виконання податкового обов'язку кореспондується із обов'язком держави використовувати акумульовані кошти відповідно до їх цільового призначення [6, с. 156].

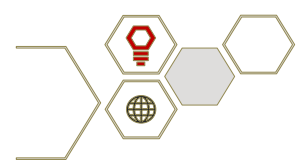
Багато представників податкової доктрини розглядають податок передусім як інструмент фінансового суверенітету та влади держави. Платник податків у такому доктринальному підході постає насамперед як публічно-правовий боржник, платоспроможність якого залучається для фінансування та розширення публічних функцій, а не як учасник формування податкових правил. Навіть коли в аргументації згадуються спільні інтереси або суспільні блага, вони зазвичай слугують підставою для одностороннього покладення зобов'язань, а не відображають двосторонній чи колективний характер фіскальної відповідальності. Такий дисбаланс вимагає переосмислення оподаткування не тільки з врахуванням потреб і владних повноважень держави, а й з позицій податкового права людини, спільної відповідальності її та держави.

Представниця новітньої української філософії податкового права Р. О. Гаврилюк глибоко дослідила та обґрунтувала кардинально іншу основу податку та податкового права. У своїй монографії *«Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід»* вчена стверджує, що податкове право ґрунтується на фундаментальних аспектах людської природи та суспільства, що



існували задовго до виникнення держави. Дослідниця обґрунтовує, що податкове право у своїй первісній, додержавній основі постає як інструмент забезпечення публічних потреб. Воно формується разом із людиною як соціальною істотою та зумовлюється тим, що носієм як індивідуальних, так і публічних потреб є саме індивід. У межах такого підходу сутність податкового права полягає у праві людей на об'єднання власних можливостей, зусиль і ресурсів для найбільш ефективного задоволення спільних, тобто публічних, потреб. Відповідно, податкове право не є похідним від функціонування держави, а має підґрунтя у соціальній природі людини [4, с. 80].

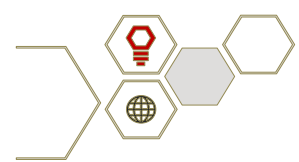
У ранніх контекстах культурні норми регулювали внески, тобто кожна людина прагнула зробити якомога більший внесок до спільного фонду, розуміючи, що натомість отримає еквівалентну частку вигод або почестей [4, с. 16-17, 117-118]. Авторка прямо пов'язує це з дуальною природою людини: публічні потреби випливають із поєднання біологічної та соціальної природи, і саме ці потреби вона називає причиною появи податкового права людини [4, с. 110]. Відповідно, податки й податкове право розглядаються не як явища, які притаманні лише державі, натомість вони можуть бути властивими і додержавним суспільствам, а їхню основу складає вроджене право людей на співпрацю задля задоволення спільних публічних потреб і досягнення загального блага [4, с. 623]. Отже, людина є єдиним безумовним суб'єктом податкового права, первинним носієм податкових прав [4, с. 624]. На наш погляд, така позиція є послідовною та виваженою. Важливо розуміти, що в межах суспільства людина могла віддавати частку, що по-праву належала їй, лише для отримання певного, чітко визначеного блага взамін. Фактично це можна назвати інвестицією в задоволення суспільних та власних потреб, але аж ніяк не однобічним форматом передачі власності для виконання функцій, сформованих державою та її



інституціями. Іншими словами, податки виникли як колективні угоди, засновані на соціальних зобов'язаннях, а не як накази суверена.

Вважаємо за доцільне звернутися до документа ОЕСР *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, який узагальнює базові права та обов'язки платників податків і рекомендує податковим адміністраціям, за можливості, закріплювати їх у формі хартії платника податків. Такі хартії покликані зробити права й обов'язки платника більш доступними та зрозумілими. Водночас логіка документа виходить із того, що ефективне функціонування податкової системи потребує балансу між правами платників і їхніми обов'язками, а не має зводитися лише до санкційного примусу [16, с. 3-4]. Навіть, якщо хартія не створює нових матеріальних прав, її запровадження відображає інституційне визнання значення передбачуваності, зрозумілості процедур і справедливого ставлення до платника як умов ефективного податкового адміністрування [16, с. 6].

На нашу думку, у швидкозмінному світі, що характеризується цифровізацією, фіскальною конкуренцією та зростаючим тиском на бюджети, права та інтереси платників податків все частіше ігноруються, а в багатьох випадках і прямо порушуються, перетворюючи податкові відносини на переважно примусову, керовану державою сферу. В такому випадку, згаданий підхід української вченої Р. О. Гаврилюк є справді значущим. Якщо податкове право ґрунтується на фундаментальних людських і громадських потребах, які існували задовго до появи держави, і якщо люди є єдиними безумовними суб'єктами податкового права, то оподаткування необхідно переосмислити як природний, кооперативний механізм розподілу тягаря для спільного, визначеного блага, а не як простий інструмент суверенного вилучення. В сучасних концепціях податкових відносин це має означати, що саме їх суб'єкти (платники податків) своїми потребами визначають легітимність податкової

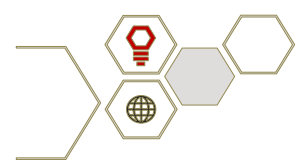


системи, а податкове адміністрування має відображати справжнє походження податків як спільної, а не односторонньої державної практики.

Взаємність і справедливість в оподаткуванні. У межах антропосоціокультурного підходу право людини на податки пояснюється через ідею обміну публічними благами між членами спільноти [4, с. 563-564], тобто первинною підставою є публічні потреби, а тому воно існувало і в додержавному суспільстві [4, с. 622-623].

Для пояснення внутрішньої логіки права людини на податки Р.О. Гаврилюк послуговується двома близькими, однак різними категоріями – взаємністю та симетричністю. Взаємність у її концепції описує насамперед нормативний зміст права людини на податки. У межах цієї конструкції податкове право людини постає як правовий порядок, що переводить індивідуальні вимоги щодо публічних благ зі стану хаосу неузгоджених запитів у процедурно визначену форму [4, ст. 623]. Зміст взаємності у праві людини на податки полягає в тому, що вона формується як співвідношення права вимоги однієї людини та зобов'язання іншого у межах обміну публічними благами. Важливо, що у цьому сенсі право людини на податки є не претензією на частину акумульованих фінансових ресурсів, а правом на такі ж дії у відповідь з боку інших людей, тобто юридичною формою взаємного забезпечення публічних потреб у спільному соціальному просторі [4, ст. 623].

Симетричність у концепції Р.О. Гаврилюк не є окремим принципом поряд із взаємністю. Вона є формальною характеристикою взаємності та пояснює, як взаємні права й обов'язки впорядковані й відтворюються у правовій реальності. По-перше, як зазначено вище, у кожному правовому зв'язку право вимоги однієї особи кореспондує юридичному обов'язку іншої особи або осіб, і навпаки. Взаємність у цьому значенні можлива лише за умови узгодженості правової



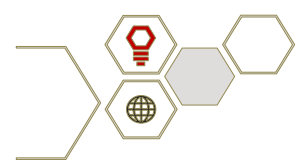
позиції однієї сторони з обов'язком іншої. По-друге, ці ролі не є сталими: у наступному циклі реалізації права людини на податки правовимагач (носій права вимоги) може виступати зобов'язаною стороною, а зобов'язана сторона може набувати позиції носія права вимоги. Симетричність забезпечує відтворюваність взаємності та її збереження у часі [4, ст. 576-577].

Симетричний характер такого обміну означає, що кожна особа потенційно може перебувати у двох кореспондуючих правових позиціях [4, ст. 576-577]. У часовому вимірі чергування цих позицій у послідовних етапах реалізації права людини на податки становить внутрішній механізм його відтворення та розвитку [4, ст. 621]. Тому взаємність у пані Р.О. Гаврилюк не зводиться до одноразового зіставлення внеску і вигоди, а постає як стала конструкція, стабільність якої забезпечується співвідношенням прав і обов'язків та їх часовим чергуванням [4, ст. 577].

Такий підхід можна екстраполювати на додержавні спільноти, де право вимоги на спільні блага (захист, запаси, іригацію) кореспондує обов'язку інших здійснювати дії у відповідь, а симетричність проявляється в регулярній зміні ролей правовимагача і зобов'язаного залежно від обставин.

Водночас поряд із виникненням державності, податково-правові відносини набувають рис асиметричності, притаманної владі. [4, ст. 620-621]. Історично це може виявлятися у відлученні населення від участі в ухваленні рішень та концентрації відповідних повноважень у державі, яка займає домінуючу позицію щодо суспільства і діє відокремлено від нього [4, ст. 360].

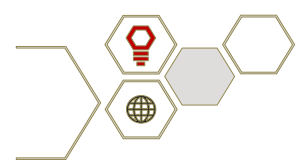
У цьому контексті пані Гаврилюк Р.О. не відкидає перерозподіл як такий, а переносить проблему в площину перерозподільної справедливості як форми легітимації фіскальних вимог у державно-організованому соціальному просторі. У цьому контексті право людини на податки як перерозподільна справедливість



означає правову санкціоновану співмірність у розподілі публічних благ між людьми в межах спільного соціального простору і, відповідно, передбачає формальну рівність, тобто однаковий масштаб права кожної людини на податки [4, ст. 591]. Це дає змогу поєднати державний перерозподіл із логікою взаємності та права людини на податки: якщо симетрична взаємність деформується владною асиметрією, її легітимаційний еквівалент має відтворюватися через співмірний розподіл публічних благ і забезпечення формальної рівності масштабу права [4, ст. 620-621].

Отже, антропосоціокультурний підхід показує, що сенс взаємності в оподаткуванні зберігається навіть тоді, коли пряма симетрія між правом вимоги та кореспондуючим обов'язком не простежується. У державно-організованому середовищі легітимація фіскальних вимог у таких випадках забезпечується через перерозподільну справедливість і застосування однакових правил та критеріїв до всіх осіб. Водночас цей підхід має інше прикладне значення. Стабільність податкового порядку залежить не лише від юридичних механізмів, а й від того, чи сприймають платники податкові вимоги як справедливі та взаємно виправдані. Тому поряд із нормативно-правовим аналізом пропонуємо враховувати морально-психологічні чинники поведінки платника податків у взаємодії з податковими інституціями.

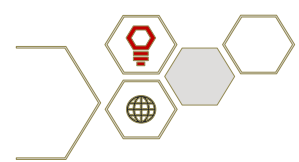
Дослідження податкового комплаєнсу показують, що сплата податків зумовлена не лише страхом перевірки та штрафу. Марджорі Е. Корнхаузер зазначає, що традиційна модель стримування, заснована на ризику виявлення та покарання, пояснює лише незначну частину фактичного рівня дотримання податкових правил і має обмеження, оскільки виходить із суто раціонального зіставлення витрат і вигод [14, ст. 1]. Натомість, за її підходом, істотну роль відіграє податкова мораль, яка включає сукупність внутрішніх мотивацій і



нераціональних чинників, зокрема особистих цінностей, соціальних норм і когнітивних процесів, які суттєво впливають на добровільний комплаєнс [14, ст. 1, 2]. До складових податкової моралі віднесено, зокрема, процедурну справедливість, довіру, віру в легітимність уряду, взаємність та інші соціально-нормативні чинники [14, ст. 1, 3]. У підсумку це означає, що логіка покарання та ймовірності викриття платника податків, дає лише частину пояснення, а стабільний комплаєнс тримається на тому, чи довіряють люди інституціям і чи вважають податкові правила та процедури справедливими.

Керуючись подібною логікою, Ларс Фельд і Бруно Фрей пропонують розглядати відносини між платником податків і податковою адміністрацією як психологічну угоду, що спирається не лише на санкції, а й на довіру та взаємні очікування сторін [11, ст. 4-5]. Автори підкреслюють, що для підтримки такої психологічної угоди податкова адміністрація має виходити з презумпції добросовісності платника, ставитися до нього з повагою, а не як до порушника за замовчуванням, оскільки стратегія початкової підозри підриває цей контракт [11, ст. 6-7]. Водночас довіра не виключає примусу, Фельд і Фрей окремо наголошують, що порушення базових правил мають супроводжуватися належними санкціями, інакше сумлінні платники сприйматимуть систему як несправедливу і таку, що толерує недобросовісну поведінку [11, ст. 10-13].

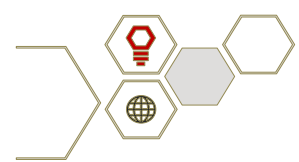
У моделі взаємодії довіри та контролю Еріча Кірхлера, Еріка Хьольцля та Інґрід Валь показано, що податковий комплаєнс формується під впливом двох ключових факторів, зокрема влади податкових органів і довіри до них [13, ст. 210]. Стверджується, що комплаєнс може мати примусовий характер, коли дотримання правил забезпечується насамперед контролем, перевітками та санкціями, або добровільний характер, коли вирішальним чинником є довіра до податкової адміністрації [13, ст. 212]. Автори окремо наголошують, що йдеться



не просто про більший або менший ступінь одного й того самого явища. Навіть за однаково високого рівня дотримання податкових правил підстави комплаєнсу можуть бути різними, а між примусовим і добровільним комплаєнсом існує якісна відмінність [13, ст. 213].

Показовим є експеримент Майкла Вензеля, який свідчить, що на фактичне виконання податкових вимог впливає не лише ризик санкцій, а й якість комунікації з боку податкового органу, якщо вона побудована на принципах інформаційної та міжособистісної справедливості, порівняно зі стандартним нейтральним листом-нагадуванням [19, ст. 1]. Інформаційна справедливість означає зрозуміле і достатнє пояснення позиції органу та підстав його вимоги, тоді як міжособистісна справедливість стосується тону й ставлення, що включає ввічливість, повагу та належне поводження з адресатом [19, ст. 3-4]. В ході цього експерименту податкова адміністрація надіслала різні за змістом листи людям, які не подали податкові декларації вчасно, оцінюючи результат такої комунікації за фактом отримання декларації [19, ст. 10-11]. Результат виявився наступним: листи, де податковий орган пояснює вимогу зрозуміло і спілкується з повагою, дають вищий рівень фактичного виконання податкової вимоги порівняно зі стандартними повідомленнями.

Отже, у сучасній державі взаємність у податковому праві не зникає і не зводиться до ідеї прямої еквівалентності між сплаченим і отриманим. Її базовий зміст зберігається як структура кореспондуючих прав вимоги та обов'язків, а симетричність пояснює, як ці права й обов'язки узгоджуються та відтворюються у часі та між суб'єктами. Водночас у державно-організованому соціальному середовищі ця структура неминуче взаємодіє з асиметричністю владних відносин, тому ключовим стає питання легітимації фіскальних вимог.

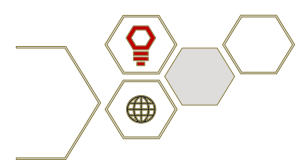


Добровільне виконання податкових обов'язків підтримується не лише загрозою санкцій, а й тим, чи сприймають платники дії податкових інституцій і саму фіскальну вимогу як легітимні та справедливі. Довіра, процедурна справедливість, передбачуваність рішень і якість комунікації є практичним способом, через який взаємність підтверджується в умовах асиметричності владних відносин.

Взаємозв'язок між взаємністю та перерозподілом є важливим не лише як історико-теоретична модель, а й як критерій оцінки легітимності сучасної податкової системи. Якщо оподаткування розглядати як інституційний механізм кооперації щодо фінансування публічних потреб, то навіть за умов ієрархічних відносин держава має створювати підстави для добровільного дотримання податкових правил. По-перше, створювати такі підстави через перерозподільну справедливість і співмірність розподілу публічних благ. По-друге – через процедури адміністрування, які підтримують довіру і взаємні очікування між інституціями та платниками, зокрема через зрозумілі й передбачувані правила, рівність їх застосування та поважну комунікацію.

Взаємна фіскальна приналежність як нове бачення податкового резидентства. Як неодноразово згадано вище оподаткування розглядається як спільний механізм забезпечення публічних благ, що тримається на взаємності та симетричності, а в умовах владної асиметрії фіскальні вимоги держави мають бути легітимними через перерозподільну справедливість, співмірний розподіл публічних благ і формальну рівність масштабу права. У свою чергу стабільність податкового порядку залежить не лише від формальних приписів, а й від сприйняття фіскальних вимог як справедливих і взаємно виправданих.

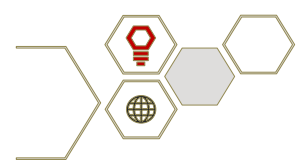
Важливо, що додатково із цієї конструкції впливає методологічне питання, без якого подальший аналіз буде неповним, а саме: до кого може бути



адресована фіскальна вимога як до учасника взаємного обміну публічними благами. Якщо право людини на податки розуміється як взаємність прав вимоги та зобов'язань і відтворюється симетрично через чергування позицій правовимагача та зобов'язаного, то така взаємність передбачає належність особи до спільного соціального простору, у межах якого права вимоги можуть виникати, а зобов'язання - бути зустрічно обґрунтованими. У державно-організованому порядку, за умов владної асиметрії, коли легітимація фіскальної претензії пов'язується з перерозподільною справедливістю та формальною рівністю, питання про коло адресатів повного обсягу фіскальних наслідків зводиться до ступеня фактичної залученості особи у життя спільноти, тобто до наявності реальних взаємних очікувань і участі у відтворенні публічних благ, що робить коректним застосування логіки взаємності та її легітимаційного еквівалента у формі перерозподільної справедливості.

З цієї точки зору, особа є належним носієм податкових зобов'язань лише тоді, коли вона справді вплетена в соціальну структуру спільноти, потреби якої вона допомагає підтримувати і чий суспільні блага вона розділяє. Формально сучасні податкові системи вже намагаються відобразити цю ідею приналежності за допомогою тестів податкового резидентства, а саме днів фізичної присутності (як правило 183 денний строк), центру життєвих інтересів, звичайного місця проживання, постійного дому тощо. Ці критерії покликані визначити, де зосереджене життя особи, де вона бере участь в економічному та соціальному житті, а отже, де справедливо вимагати від неї внеску і де вона може законно очікувати захисту та отримання державних послуг. Однак сучасна мобільність дедалі більше виявляє обмеження цієї моделі.

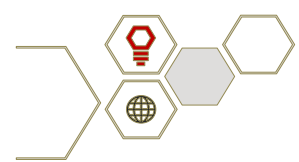
Ця напруга між антропологічною основою оподаткування та часто формальним функціонуванням правил податкового резидентства вказує на



необхідність створення більш узгодженої та справедливої системи. Якщо податкові зобов'язання виникають там, де життя людини є взаємозалежним з життям громади, то податкове резидентство не повинно зводитися лише до формальної підстави для оподаткування та збільшення державних доходів. В такому випадку, податкове резидентство має розглядатися як статус законної та виправданої приналежності, тобто статус, який надається там, де можна розумно очікувати, що особа буде сприяти спільним потребам і, відповідно, може розумно очікувати взаємних дій у відповідь для захисту своїх інтересів. Враховуючи це, природно шукати концепцію, яка б чітко пов'язувала резидентство з податковими правами людини.

Спираючись на антропосоціокультурну перспективу Р.О. Гаврилюк, доцільним є сформулювати концепцію *«взаємної фінансової приналежності»* як спосіб переосмислити сучасне тлумачення податкового резидентства. Якщо виходити з того, що податкове право ґрунтується на реальній соціальній природі податку, зокрема на відносинах співпраці, спрямованій на задоволення публічних потреб, то зв'язок між особою та податковою системою слід розуміти як більший за формальну належність до юрисдикції. Концепція повинна відображати той факт, що особа фактично бере участь у співіснуванні осіб у суспільстві для задоволення їхніх спільних життєвих потреб на глибокому, усвідомленому рівні і, таким чином, перебуває у відносинах взаємного внеску та взаємних вимог або ж прав на податки щодо цієї спільноти.

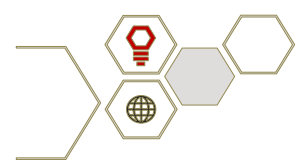
Слід підкреслити, що взаємна фінансова приналежність не є альтернативою критеріям податкового резидентства і не спрямована на їх заміну. Її роль полягає у визначенні теоретико-правового та ціннісного контексту, у межах якого інститут податкового резидентства має бути осмислений і виправданий. Закон може встановлювати правила визначення резидентства як формальну підставу



для оподаткування і досить часто податкові органи застосовують її суто формально, без належного та методологічного аналізу суті. Однак цього недостатньо для відповіді на питання про змістовну обґрунтованість необмеженої податкової відповідальності. У цьому сенсі концепція взаємної фіскальної приналежності зміщує фокус з технічного визначення резидента на оцінку того, чи відповідає застосування повного режиму оподаткування у конкретних обставинах принциповій логіці взаємності (як кореспонденції права вимоги та зобов'язання) та її легітимації в державно-організованому просторі.

Раніше згаданий елемент «взаємності» у цій концепції спирається на розуміння податкового права людини як системи взаємних прав вимоги та зобов'язань і водночас, як такої, що у державно-організованому соціальному просторі потребує легітимації через перерозподільну справедливість і формальну рівність. Перекладаючи це на питання резидентства, взаємна фіскальна приналежність означає, що держава може змістовно виправдано застосовувати до особи повний обсяг резидентних податкових наслідків лише тоді, коли вона як інституційний носій публічної влади, бере на себе зустрічні публічно-правові обов'язки щодо цієї особи. Такі обов'язки включають в себе: поважати її гідність і рівність, діяти процедурно справедливо, справедливо перерозподіляти та спрямовувати податкові надходження на реальні суспільні цілі, та не менш важливо забезпечувати доступ до публічних благ і правового захисту.

Водночас саме через недостатній ступінь інтегрованості особи в нове суспільство держави перебування, така особа далеко не завжди може реально розраховувати на виконання відповідних обов'язків щодо неї, як і очікувати рівного та справедливого доступу до публічних благ. Досить часто, з огляду на бюрократичні та обтяжливі процедури, для досягнення перерозподільної справедливості та взаємності потрібен значно триваліший період інтеграції, ніж

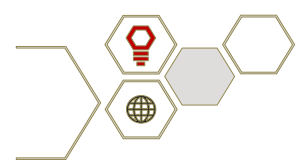


для прикладу, 90 чи 183 дні. Це, на жаль, підтверджується різноманітними практичними ситуаціями, з якими зіткнулася значна кількість українських біженців, зокрема, в Європі.

Відтак, взаємна фіскальна приналежність у кожному випадку передбачає питання, чи достатньо інтегрована особа в соціальну структуру, що породжує податкові норми, чи її життя переплітається з життям громади. Це зміщує фокус з оподаткування як ознаки суверенітету на оподаткування як юридичне вираження фактичної соціальної приналежності. Практичне значення концепції взаємної фіскальної приналежності полягає в тому, що вона дає можливість аналізувати проблемні ситуації податкового резидентства у єдності, а не як набір випадкових винятків. Формальні ознаки, на яких будуються тести резидентства та їхнє застосування, не завжди відображають зміст, який вони повинні виражати, а саме наявність достатнього зв'язку між особою та юрисдикцією, здатного обґрунтувати застосування режиму необмеженої податкової відповідальності.

За умов високої мобільності одна й та сама модель резидентства може мати протилежні наслідки. Так, для цифрових кочівників ця концепція виявляє розрив між формальними критеріями та фактичними зв'язками. Особа, яка регулярно переміщується між країнами і не бере сталої участі в економічному та соціальному житті жодної з них, може виконувати формальні вимоги на кшталт підрахунку днів перебування, але не мати достатньо міцного зв'язку з жодною спільнотою для обґрунтування повного податкового резидентства [1].

Для осіб, які набувають резидентства через обставини непереборної сили (війна, окупація, природні катаклізми та інші форс-мажорні обставини), ця концепція підтримує підхід поступової інтеграції. Податкові зобов'язання важливо коригувати відповідно до того, як фактично формується зв'язок із приймаючою спільнотою. На початковому етапі можуть бути виправданими



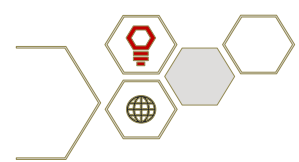
обмежені та тимчасові податкові обов'язки, тоді як повний і тривалий режим оподаткування має застосовуватися лише тоді, коли особа реально інтегрується у життя спільноти та отримує доступ до її публічних систем і послуг [2].

З іншого боку, власники інвестиційних віз або громадянства за інвестиції можуть набути податкового резидентства країни з вигідними податковими правилами та пільгами, головним чином, шляхом купівлі нерухомості чи переказу капіталу, незважаючи на мінімальну фактичну участь у повсякденному житті громади [3].

У всіх цих ситуаціях позитивно-правове поняття «податковий резидент» не відображає достовірно той вид співіснування та спільних потреб, які, на нашу думку, ґрунтуючись на антропосоціокультурному підході є справжнім джерелом та мірилом податкового права.

Висновки. Сучасна концепція податкового резидентства, на наш погляд, має ґрунтуватися на сутності податкового права людини, яке є природним і має бути як реалізоване, так і захищене в будь-якій юрисдикції перебування (постійного чи тимчасового, обраного добровільно чи вимушено) незалежно від її громадянського чи податкового статусу.

Крізь призму взаємної фіскальної приналежності податкове резидентство пропонується визначати шляхом окреслення двох послідовних ступенів її кваліфікації з огляду на характер і ступінь зв'язку особи і юрисдикції місця перебування. На першому ступені оцінюється не виконання формальних тестів резидентства, а зміст того, що обґрунтовується через цей феномен, тобто аналіз та співвідношення форми та змісту зв'язку особи з державою та відповідним суспільством. Завданням другого ступеня є окреслення меж того, який саме обсяг режиму резидентства є виправданим у відповідній сукупності ознак зазначеного правового зв'язку.



Як наслідок визначення взаємної фіскальної приналежності в правозастосуванні виокремлюємо три податкові режими:

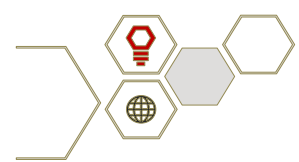
(1) *Повний резидентний режим* - коли взаємність проявляється як стабільна форма членства. В такому випадку держава не лише претендує на внесок, але й підтримує взаємні очікування та зустрічні зобов'язання щодо особи як учасника спільноти, визнаючи її податкове право.

(2) *Перехідний або частковий режим* - коли взаємний зв'язок наявний, але ще не набув завершеної форми (як правило це може проявлятися тоді, коли він виник внаслідок вимушених форс-мажорних обставин і потребує поступового наближення до повної фіскальної приналежності); має місце часткове обмеження податкового права особи в цій юрисдикції.

(3) *Нерезидентний (обмежений) режим* - коли держава має підстави для окремих фіскальних вимог (наприклад, щодо джерела походження доходу), однак не має підстав для повного резидентного охоплення, бо зв'язок не досягає відповідного рівня приналежності або ж є надто технічним для максимальних наслідків; податкове право особи в цій юрисдикції в повній мірі не реалізується.

Такий підхід дозволяє чітко ідентифікувати проблему сучасної моделі резидентства в умовах мобільності, яка полягає в тому, що формальне встановлення статусу інколи автоматично тягне однаковий набір наслідків у ситуаціях, які істотно різняться за змістом зв'язку між особою та юрисдикцією. У результаті виникають випадки невиправданого розширення фіскальної претензії або колізії між юрисдикціями та, вочевидь, має місце порушення податкового права особи.

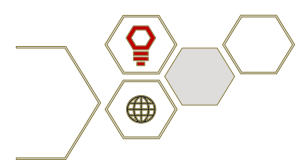
Відтак, зміст взаємної податкової приналежності полягає в тому, що правила податкового резидентства мають визначати податковий статус не за формальними ознаками контакту з державою, а за наявністю обґрунтованого



взаємного зв'язку між особою і спільнотою. Практично це означає, що резидентство має встановлюватися там, де особа регулярно та на тривалій основі бере участь у фінансуванні публічних потреб і водночас може розраховувати на захищений законом доступ до публічних послуг та інших форм підтримки. Цінність цього підходу полягає в тому, що він дає чіткий критерій для перевірки чинних правил, зокрема, чи справді вони прив'язують оподаткування до реальних соціально-економічних зв'язків, чи лише фіксують формальну присутність. Відповідно, це спонукає переглянути національні критерії резидентства та їх узгодження з фундаментальними основами та принципами права.

Список використаних джерел

1. Вітюк М. С. Податкове резидентство в епоху е-резидентства і цифрових кочівників: міжнародний досвід та український контекст // Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2024. № 13. С. 3–14. URL: <https://nrplaw.ukma.edu.ua/article/view/313864/304761> (дата звернення: 19.01.2026)
2. Вітюк М. С. Податкове резидентство вимушено переміщених осіб: узгодження з фундаментальними принципами справедливості та правової визначеності // Аналітично-порівняльне правознавство. 2025. № 4, ч. 2. URL: <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/08/22-1.pdf> (дата звернення: 19.01.2026)
3. Вітюк М. С. На перетині інвестиційних віз та податкового резидентства: глобальні виклики // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2024. Вип. 84, ч. 3. С. 36–42. URL:



<https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/09/7-2.pdf> (дата звернення: 19.01.2026)

4. Гаврилук Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький національний університет, 2014. ISBN 978-966-423-322-1

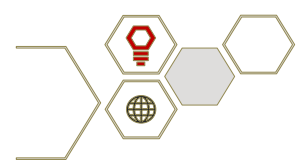
5. Податкове право України : навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2004. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/Podat-Pravo.pdf (дата звернення: 19.01.2026).

6. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення : монографія / за заг. ред. В. І. Литвиненка. Київ: Видавництво Людмила, 2018. URL: https://elibrary.kubg.edu.ua/id/eprint/29408/1/N_Khatniuk_Monografiia_bmp.pdf (дата звернення: 19.01.2026).

7. Aba Naima. Cours droit fiscal (Troisième semestre). Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Mohammedia, Université Hassan II, 2019–2020. PDF. URL: <https://fsjesm.ma/FSJESM2018/wp-content/uploads/2020/03/cours-droit-fiscal-4em-s.pdf> (дата звернення: 19.01.2026).

8. Aiyar Y., Pritchett L. Taxes: Price of Civilization or Tribute to Leviathan? CGD Working Paper 412. Washington, DC : Center for Global Development, 2015. URL: https://www.cgdev.org/sites/default/files/Aiyar-Pritchett-Taxes-Price-Tribute_WP412.pdf (дата звернення: 19.01.2026).

9. Cobham A. Taxing for a New Social Contract // Finance & Development. 2022. Vol. 59, no. 1. March. P. 31. URL: <https://www.imf.org/en/publications/fandd/issues/2022/03/taxing-for-a-new-social-contract-cobham> (дата звернення: 19.01.2026).



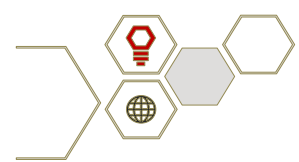
10. Conan M. Gaston Jèze et l'utilité de la dépense publique: L'élaboration d'une théorie générale des dépenses publiques // L'invention de la gestion des finances publiques. Volume II. Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914–1967) / ed. by F. Descamps, Ph. Bezes, S. Kott, L. Tallineau. Paris : Institut de la gestion publique et du développement économique, 2013. P. 75–89. URL: <https://books.openedition.org/igpde/2900?lang=en> (дата звернення: 19.01.2026).

11. Feld L. P., Frey B. S. Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated. CESifo Working Paper. No. 322. Munich : Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo), 2000. URL: https://www.econstor.eu/bitstream/10419/75667/1/cesifo_wp322.pdf (дата звернення: 19.01.2026).

12. Genschel P. Globalisation and the Transformation of the Tax State. TranState Working Papers. No. 10. Bremen : Sfb 597 “Staatlichkeit im Wandel” / “Transformations of the State”, Universität Bremen, 2005. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/28260/1/497811359.PDF> (дата звернення: 19.01.2026).

13. Kirchler E., Hoelzl E., Wahl I. Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework // Journal of Economic Psychology. 2008. Vol. 29, no. 2. P. 210–225. URL: https://social-econpsych.univie.ac.at/fileadmin/user_upload/p_wp_psy/files/Downloads_EK/Kirchler_Hoelzl_Wahl_2008_Enforced_versus_voluntary_compliance_-_the_slippery_slope_framework_JoEP.pdf (дата звернення: 19.01.2026).

14. Kornhauser M. E. Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers. Washington, DC : Taxpayer Advocate Service, 2007. URL: <https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/wp->



content/uploads/2020/11/aspects_tax_compliance_dec2007.pdf (дата звернення: 19.01.2026).

15. Lamartina S., Zaghini A. Increasing Public Expenditures: Wagner's Law in OECD Countries. CFS Working Paper. No. 2008/13. Frankfurt am Main : Center for Financial Studies, 2008. URL: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3136564.pdf> (режим доступу: 19.01.2026).

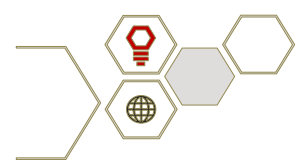
16. OECD. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. Paris : OECD, 1990. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/taxpayers-rights-and-obligations-practice-note.pdf> (дата звернення: 19.03.2026).

17. Rancho Santa Anita, Inc. v. City of Arcadia. 20 Cal. 2d 319 (Supreme Court of California, 1942). URL: <https://law.justia.com/cases/california/supreme-court/2d/20/319.html> (дата звернення: 19.01.2026).

18. Wagner, Adolf // Encyclopedia.com. Social Sciences; Applied and Social Sciences Magazines. URL: <https://www.encyclopedia.com/social-sciences/applied-and-social-sciences-magazines/wagner-adolf> (дата звернення: 19.01.2026).

19. Wenzel M. A Letter from the Tax Office: Compliance Effects of Informational and Interpersonal Justice. Working paper. 2006. URL: <https://ctsi.au/publications/taxpubs/WenzelJustice06.pdf> (дата звернення: 19.01.2026).

20. Marshall, Mary E., Farrar, Jonathan M., Massey, Dawn W., Thorne, Linda, Wu, Anita, and Bui, Trang. "In All Fairness: A Meta-Analysis of the Tax Fairness–Tax Compliance Literature." Behavioral Research in Accounting 36, no. 2 (2024): 105–130 URL: <https://publications.aaahq.org/bria/article-abstract/36/2/105/11790/In-All->



Fairness-A-Meta-Analysis-of-the-Tax?redirectedFrom=fulltext (дата звернення: 19.01.2026).

21. Pignatari, Leonardo Thomaz. “The Taxation of ‘Digital Nomads’ and the ‘3 W’s’: Between Tax Challenges and Heavenly Beaches.” *Intertax* 51, no. 5 (2023): 384–396

URL:

<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/51.5/TAXI2023033> (дата звернення: 19.01.2026).