

КОВАЛКО Н. М.

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового права

Навчально-наукового інституту права заслужений юрист України

E-mail: nkovalko@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5550-9267>

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

м. Київ, 01033, вул. Володимирська, 60

СУХОРАБСЬКИЙ Д. К.

магістр права, юрист

E-mail: 12suhorabskiy21@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-5193-1449>

АТ «Райффайзен Банк»

м. Київ, 01011, вул. Генерала Алмазова, 4а

ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИКОНАННЯ ОБОВ'ЯЗКІВ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА РЕЗИДЕНТОМ ДІЯ СІТІ У РАЗІ ВТРАТИ НИМ СТАТУСУ

АНОТАЦІЯ. *Вступ.* У статті досліджено особливості функціонування правового режиму Дія Сіті, що став фундаментом для масштабної цифрової трансформації економічної системи держави та створення сприятливого середовища для розвитку індустрії інформаційних технологій. Основну увагу зосереджено на аналізі інституту податкового агента, функціонування якого в межах зазначеного спеціального режиму пов'язане з низкою істотних теоретичних і практичних суперечностей, що потребують наукового осмислення. Метою роботи є комплексний аналіз специфіки виконання обов'язків податкового агента резидентом Дія Сіті під час оподаткування доходів спеціалістів, виявлення правових колізій, що виникають у разі втрати суб'єктом відповідного статусу, а також розроблення науково обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення норм податкового законодавства для забезпечення дотримання принципу правової визначеності. Для досягнення мети визначено такі завдання: дослідити правову природу резидента Дія Сіті як суб'єкта податкових правовідносин; проаналізувати процедурні та часові аспекти оскарження рішень уповноваженого органу в судовому та адміністративному порядку; оцінити потенційні фінансові ризики для суб'єктів господарювання; обґрунтувати необхідність законодавчих змін. Методологічну основу дослідження становлять загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, серед яких провідне місце посідають діалектичний підхід, формально-юридичний аналіз і метод системного дослідження правових норм, що дало змогу об'єктивно оцінити стан нормативного регулювання та виявити прогалини у чинному законодавстві України.

Короткий зміст основних результатів дослідження. У результаті аналізу встановлено, що резидент Дія Сіті наділений специфічним статусом податкового агента щодо доходів, які виплачуються на користь спеціалістів резидента Дія Сіті. Наукова новизна роботи полягає в обґрунтуванні явища деформації правового статусу такого агента, що виникає внаслідок запровадження нетипових зобов'язальних конструкцій у Податковому кодексі України. Доведено, що вимога законодавця щодо обов'язку резидента Дія Сіті самостійно нарахувати та сплатити податок на доходи фізичних осіб за ставкою 18 відсотків за рахунок власних коштів у разі втрати статусу за результатами судового оскарження не узгоджується з фундаментальними положеннями доктрини податкового права. Згідно із загальновизнаними засадами юридичної науки податковий агент має діяти виключно як посередник, виконуючи податковий обов'язок за рахунок коштів платника податків, а не за рахунок власних коштів. Встановлено, що відсутність чітко регламентованого порядку здійснення перерахунку податку за ставкою 18 відсотків за період, коли резидент Дія Сіті фактично застосовував пільгову ставку 5 відсотків під час судового оскарження, створює ризики подвійного оподаткування доходів спеціалістів. Крім того, виявлено неузгодженість правових наслідків між різними порядками оскарження, що порушує принцип рівності платників податків. Практичне значення отриманих результатів полягає у виявленні конкретних нормативних колізій у підпункті 170.14-1.4 пункту 170.14-1 статті 170 Податкового кодексу України та розробленні прикладних пропозицій щодо їх усунення. Теоретична значущість дослідження зумовлена подальшим розвитком наукових підходів до визначення меж юридичної відповідальності та обсягу зобов'язань податкових агентів у межах спеціальних правових режимів.

Висновки. За результатами дослідження встановлено, що чинна редакція податкового законодавства в частині регулювання діяльності резидентів Дія Сіті потребує коригування для приведення її у відповідність до принципу правової визначеності та рівності всіх платників податків перед законом. Отримані результати свідчать про відхилення від принципу рівності платників податків перед законом щодо резидентів Дія Сіті, які оскаржують рішення про втрату статусу в судовому порядку, порівняно з тими суб'єктами, які обирають адміністративний порядок оскарження.

Як цитувати: Ковалко Н. М., Сухорабський Д. К. Проблеми правового регулювання виконання обов'язків податкового агента резидентом Дія Сіті у разі втрати ним статусу. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна, серія «Право»*. 2026. Вип. 41. С. 241-249. <https://doi.org/10.26565/2075-1834-2026-41-21>

In cites: N. M. Kovalko D. K. Sukhorabskyi (2026) Issues of legal regulation of tax agent duties performance by a Diia City resident in case of loss of status. *The Journal of V.N. Karazin Kharkiv National University, Series "Law"*, (41), P. 241-249. <https://doi.org/10.26565/2075-1834-2026-41-21> (in Ukrainian)

Постановка проблеми. Впровадження правового режиму Дія Сіті стало етапом цифрової трансформації економіки України, створивши умови для розвитку ІТ-індустрії. Одним із ключових елементів цього режиму є особливі умови оподаткування доходів спеціалістів резидента Дія Сіті. Водночас інститут податкового агента в межах режиму Дія Сіті містить низку теоретико-правових суперечностей. Зокрема, передбачений Податковим кодексом України (далі – ПК України) обов'язок резидента Дія Сіті як податкового агента у разі втрати ним статусу за результатами судового оскарження самостійно нарахувати та сплатити (перерахувати) за рахунок власних коштів до бюджету податок на доходи спеціалістів резидента Дія Сіті перебуває в колізії з фундаментальними засадами податкового права, за якими податковий агент має обов'язок з обчислення, утримання та перерахування податків від імені та за рахунок коштів платника податків.

Актуальність дослідження. Станом на 2026 рік, коли правовий режим Дія Сіті пройшов етап первинної апробації, питання правової визначеності податкового законодавства набуває особливої актуальності.

Необхідність забезпечення стабільного інвестиційного клімату та захисту прав суб'єктів господарювання в умовах повоєнного відновлення економіки зумовлює потребу в усуненні двозначностей у правозастосуванні. Наявність суперечностей у ПК України, що суперечать принципу правової визначеності та рівності всіх платників податків перед законом, потенційно може негативно вплинути на привабливість правового режиму Дія Сіті для ІТ-компаній.

Мета дослідження. Метою дослідження є комплексний аналіз специфіки виконання обов'язків податкового агента резидентом Дія Сіті, виявлення правових колізій у механізмі оподаткування доходів спеціалістів у разі втрати статусу резидента Дія Сіті та розроблення науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення норм ПК України для забезпечення принципу правової визначеності.

Завдання дослідження:

1. Дослідити правову природу резидента Дія Сіті як податкового агента у відносинах із спеціалістами резидента Дія Сіті та виявити

відхилення від класичної доктрини податкового права.

2. Проаналізувати часові та процедурні аспекти оскарження рішень про втрату статусу резидента Дія Сіті у судовому та адміністративному порядку.

3. Оцінити ризики надмірного податкового навантаження на резидентів Дія Сіті за потреби сплачувати податок щодо доходів спеціалістів Дія Сіті за рахунок власних коштів після втрати статусу за результатами судового оскарження.

4. Обґрунтувати необхідність виключення підпункту 170.14–1.4 пункту 170.14-1 статті 170 ПК України з метою усунення дискримінаційного підходу та дотримання принципу верховенства права.

Стан наукового дослідження теми. Питання фінансово-правового статусу податкових агентів є предметом тривалих дискусій у науковій спільноті. Фундаментальний внесок у дослідження природи цього суб'єкта зробив Кучерявенко М.П., який акцентував увагу на «подвійності» статусу агента як особи, що сприяє сплаті податку, та водночас виступає суб'єктом, зобов'язаним перед контролюючими органами [5]. Окремі аспекти специфіки обов'язків податкового агента, зокрема щодо нарахування та утримання податку з доходів платника як визначальних елементів його статусу, детально розглянуті у дисертаційному дослідженні Янішевської К.Д. [12]. Питання похідного характеру податкового обов'язку агента від обов'язку платника податків було висвітлено у статті Коваль Ю.А., яка наголошує на недопустимості використання власних коштів податкового агента для виконання податкового обов'язку третіх осіб [2]. Особливості оподаткування ІТ-галузі в Україні, зокрема резидентів Дія Сіті, досліджували Мамонтова Н.А. та Татарин М.О. у своїй статті [4]

Проте попри значний масив теоретичних напрацювань питання виконання резидентом Дія Сіті обов'язку самостійно нарахувати та сплатити за рахунок власних коштів до бюджету податок з доходів спеціалістів у разі втрати ним статусу за результатами судового оскарження та його співвідношення з основними засадами податкового законодавства України й принципами права не було досліджено належним чином.

Основні результати дослідження. Відповідно до підпункту 170.14–1.1 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України резидент Дія Сіті виступає податковим агентом спеціаліста резидента Дія Сіті під час виплати (нарахування) на його користь доходів у вигляді заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податку у зв'язку з трудовими відносинами чи у зв'язку з виконанням гіг-контракту [6]. Це означає, що на резидента Дія Сіті відповідно до пункту 18.1 статті 18 ПК України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Водночас відповідно до підпункту 170.14–1.4 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України якщо за результатами судового оскарження рішення про втрату податковим агентом статусу резидента Дія Сіті, яке не було скасовано, вноситься запис про втрату статусу до реєстру Дія Сіті, такий резидент Дія Сіті зобов'язаний самостійно нарахувати та сплатити (перерахувати) за власний рахунок до бюджету податок за ставкою 18 відсотків щодо доходів спеціалістів резидента Дія Сіті [6]. Обов'язок податкового агента сплатити за власний рахунок податок щодо доходів платника податку на доходи фізичних осіб суперечить його правовому статусу з огляду на таке.

Янішевська К.Д. у своєму дисертаційному дослідженні зазначає, що обов'язок податкового агента з нарахування, утримання та перерахування до бюджету від імені та за рахунок платника податків суми податку є визначальним та таким, що впливає на специфіку фінансово-правового статусу податкового агента [12, с. 8]. На думку Кучерявенка М.П. статус податкового агента характеризується подвійністю. У відносинах із платниками податків податкові агенти виступають у ролі контролюючих органів, оскільки реалізують функції з нарахування, обліку й утримання податку. Що стосується відносин із контролюючими органами, то податкові агенти виступають у ролі зобов'язаних суб'єктів, що спричиняє виникнення однакових обов'язків у податкових агентів і платників податків перед податковими органами. Тобто, як суб'єкт податкових правовідносин, податковий агент одночасно виступає як особа, що сприяє сплаті податку, а з іншого – як платник податків [5, с. 68].

Головною відмінністю між податковим агентом та платником податків є наявність в

останнього об'єкта оподаткування, у зв'язку з чим виникає обов'язок щодо сплати податку. Виконати податковий обов'язок платник податків може самостійно або за допомогою податкового агента. У такому разі в податкового агента виникає власний податковий обов'язок. Тому податковий обов'язок податкового агента є похідним від податкового обов'язку платника податків [2, с. 26].

Податковий агент виконує свій податковий обов'язок за рахунок коштів платника податків, про що прямо вказано в пункті 18.1 статті 18 ПК України. Це пов'язано з тим, що первинний обов'язок платника податків зі сплати податку виникає за наявності чи отриманні об'єкта оподаткування, як уже було вказано вище. Об'єкт оподаткування в процесі обчислення податку виражається через базу оподаткування. Саме до бази оподаткування застосовується ставка податку й після цього обчислюється розмір податкового зобов'язання. Тобто платник податків сплачує податок за рахунок частини від бази оподаткування, яка в нього наявна. У податкового агента відсутній об'єкт оподаткування.

За відсутності об'єкта оподаткування податковий агент для виконання свого похідного податкового обов'язку може лише утримати суму податку від бази оподаткування. Тобто вчинити правомірну бездіяльність у вигляді невиклати частини доходу платника податків з метою перерахування її у вигляді податку до бюджету [2, с. 27].

Таким чином, для податкового агента не є характерним використання власних коштів для сплати податкового зобов'язання платника податків.

Підпункт 170.14–1.4 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України передбачає використання резидентом Дія Сіті, який виступає податковим агентом для найманих працівників та гіг-спеціалістів, власних коштів для виконання податкового обов'язку спеціалістів резидента Дія Сіті. Незважаючи на те, що така конструкція суперечить правовій природі податкового агента, а також пункту 18.2 статті 18 ПК України, резиденти Дія Сіті зобов'язані дотримуватися цієї норми ПК України. Проте виконання приписів цього підпункту 170.14–1.4 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України викликає труднощі, які доцільно розглянути детальніше.

За підпунктом 170.14–1.4 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України ставка податку на доходи фізичних осіб застосовується в розмірі 18 відсотків щодо доходів спеціаліста резидента Дія Сіті, одержаних у період між прийняттям уповноваженим органом рішення про

втрату статусу резидента Дія Сіті та внесенням запису про втрату податковим агентом статусу резидента Дія Сіті. Із цього випливає, що момент внесення запису про втрату статусу та момент прийняття уповноваженим органом рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті не збігаються в часі.

Відповідно до частини третьої статті 4 Закону № 1667-IX юридична особа втрачає статус резидента Дія Сіті з дня внесення відповідного запису до реєстру Дія Сіті. Підставою для внесення запису до реєстру Дія Сіті відповідно до частини 8 статті 9 Закону № 1667-IX є сплив 10 робочих днів із дня набрання чинності рішенням уповноваженого органу про втрату статусу резидента Дія Сіті [9].

Рішення уповноваженого органу про втрату статусу резидента Дія Сіті може бути оскаржене в адміністративному або судовому порядку відповідно до статей 10, 11 Закону № 1667-IX [9]. Для цілей підпункту 170.14–1.4 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України нас цікавить судовий порядок оскарження.

Відповідно до абзацу другого частини третьої статті 11 Закону № 1667-IX якщо за результатами судового оскарження рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті не скасовано, внесення до реєстру Дія Сіті запису про втрату юридичною особою статусу резидента Дія Сіті здійснюється протягом п'яти робочих днів із дня набрання законної сили відповідним рішенням суду. Отже, протягом судового оскарження та до внесення запису до реєстру Дія Сіті на підставі рішення суду, що набрало законної сили, резидент Дія Сіті зберігає свій статус за умови дотримання критеріїв, передбачених частиною третьою статті 11 Закону № 1667-IX [9].

Процес судового оскарження здійснюється за правилами адміністративного судочинства відповідно до частини першої статті 11 Закону № 1667-IX [9]. За статтею 255 КАСУ рішення суду набирає законної сили після закінчення строку подання апеляційної скарги, а в разі подання апеляційної скарги – після повернення апеляційної скарги, відмови у відкритті чи закритті апеляційного провадження або прийняття постанови судом апеляційної інстанції за наслідками апеляційного перегляду [3].

Судовий розгляд скарги на рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті за правилами адміністративного судочинства передбачає кілька процесуальних етапів, зокрема:

- 10 робочих днів із дня опублікування на офіційному веб-сайті уповноваженого орга-

ну в мережі Інтернет рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті – строк, у межах якого можна подати позовну заяву до суду про оскарження рішення уповноваженого органу (частина третя статті 11 Закону № 1667-IX) [9];

- 5 днів із дня надходження до адміністративного суду позовної заяви – строк, протягом якого суддя вирішує питання про відкриття провадження в адміністративній справі (частина восьма статті 171 КАСУ);

- 60 днів (90 днів у випадку продовження) з дня відкриття провадження в справі – строк, протягом якого проводиться підготовче провадження (частина четверта статті 173 КАСУ);

- 30 днів із наступного дня після закінчення підготовчого провадження – строк розгляду справи по суті (частина друга статті 193 КАСУ);

- 30 днів із дня проголошення рішення суду – строк апеляційного оскарження (частина 1 статті 295 КАСУ);

- 5 днів із дня надходження апеляційної скарги – строк, протягом якого суддя вирішує питання про відкриття апеляційного провадження (частина друга статті 300 КАСУ);

- 60 днів із дня відкриття апеляційного провадження – строк розгляду апеляційної скарги (частина перша статті 309 КАСУ) [3].

Таким чином, між прийняттям рішення уповноваженим органом про втрату резидентом Дія Сіті свого статусу та внесенням запису до реєстру Дія Сіті після оскарження рішення в судовому порядку може сплинути більше семи місяців. Протягом цього часу резидент Дія Сіті зберігає свій статус і відповідно спеціальний режим оподаткування доходів за ставкою 5 відсотків все ще буде поширюватися на спеціалістів резидента Дія Сіті, як платників податку, та резидентів Дія Сіті, як податкових агентів.

У підпункті 170.14–1.4 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України вказано, що резидент Дія Сіті зобов'язаний сплатити за власний рахунок податок на доходи фізичних осіб за ставкою 18 відсотків щодо доходів спеціаліста резидента Дія Сіті. При цьому ця норма не дає чіткого розуміння, яким чином має бути обчислений цей податок. При тлумаченні норми Податкового кодексу України можна виокремити два варіанти обчислення:

1) ставка податку 18 відсотків застосовується до доходу, виплаченого спеціалісту резидента Дія Сіті після оподаткування за ставкою 5 відсотків. У такому випадку матиме місце подвійне оподаткування доходу платника податків і як наслідок – надмірне податкове

навантаження, яке ставить спеціаліста резидента Дія Сіті в несприятливе становище;

2) ставка податку 18 відсотків застосовується до доходу спеціаліста резидента Дія Сіті до оподаткування. У такому випадку до бюджету сплачується різниця між податковим зобов'язанням, яке мало б бути сплачено резидентом Дія Сіті за ставкою 18 відсотків щодо доходу спеціаліста резидента Дія Сіті, та фактично сплаченим податком за ставкою 5 відсотків.

Доцільним є застосування другого підходу з огляду на те, що в підпункті 170.14–1.2 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України зазначена база оподаткування, до якої має застосовуватися знижена ставка податку на доходи фізичних осіб [6]. Вказівка в підпункті 170.14–1.4 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України на застосування ставки податку 18 відсотків до доходів спеціаліста резидента Дія Сіті, передбачених підпунктом 170.14–1.2 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України, тобто бази оподаткування, дозволяє дійти до висновку, що для визначення податкового зобов'язання необхідно застосувати базову ставку податку щодо доходу спеціаліста резидента Дія Сіті до оподаткування за зниженою ставкою податку на доходи фізичних осіб. Частина податкового зобов'язання за зниженою ставкою вже була сплачена резидентом Дія Сіті в період між прийняттям рішення уповноваженим органом про втрату резидентом Дія Сіті свого статусу та внесенням запису до реєстру Дія Сіті після оскарження в судовому порядку. Таким чином, резидент Дія Сіті для виконання вимог підпункту 170.14–1.2 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України повинен сплатити до бюджету недоплату податкового зобов'язання за ставкою 18 відсотків. Проте вказаний вище спосіб обчислення не конкретизований ні в Податковому кодексі України, ні в Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, що затверджений наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 4 [8]. Такий підхід створює невизначеність у правозастосуванні та призводить до недотримання принципу верховенства права.

Принцип правової визначеності є складовою принципу верховенства права. Така позиція наведена в практиці Європейського суду з прав людини: наприклад, у пункті 61 рішення від 08.10.1999 у справі «Brumărescu v. Romania» № 28342/95 [13]. Подібного бачення

дотримується також Конституційний Суд України, зокрема, але не виключно, у рішенні від 29 червня 2010 року № 17-рп/2010 у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) абзацу восьмого пункту 5 частини першої статті 11 Закону України «Про міліцію» [10].

Європейська комісія «За демократію через право» (Венеціанська комісія) у своєму дослідженні № 711/2013 «Мірило правовладдя» вказує, що складовою принципу верховенства права є принцип юридичної (правової) визначеності [1, с. 7–8]. Елементом принципу юридичної визначеності є передбаченість актів права. Венеціанська комісія з посиланням на рішення Європейського суду з прав людини від 26.04.1979 у справі «The Sunday Times v. The United Kingdom» № 6538/74 акцентує увагу на тому, що передбаченість означає те, що «приписи акта права мають бути (де можливо) проголошеними ще до їх імплементації, а й що вони мають бути передбачуваними за своїми наслідками: їх має бути сформульовано з достатньою чіткістю та зрозумілістю, аби суб'єкти права мали змогу впорядкувати свою поведінку згідно з ними» [1, с. 22; 14]. У своєму рішенні від 14 липня 2021 року № 1-р/2021 у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про забезпечення функціонування української мови як державної» Конституційний Суд України додатково до висновків дослідження Венеціанської комісії «Мірило правовладдя» вказує: «такі вимоги щодо якості актів права та їх приписів висунуто з метою забезпечення, зокрема, їх однозначності. Юридичної визначеності будь-якого нормативного акта (або його окремого припису) неможливо досягти, якщо текст акта (його припису) є двозначним (багатозначним)» [11].

Відсутність у підпункті 170.14–1.4 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України чітко встановленого порядку виконання резидентами Дія Сіті відповідного обов'язку та неможливість однозначного розуміння припису цієї норми порушують принцип правової визначеності й, як наслідок, принцип верховенства права. Оскільки в частині першій статті 8 Конституції України закріплено положення про дію верховенства права в Україні, підпункт 170.14–1.4 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України суперечить Основному Закону України.

Щодо можливості покладення обов'язку зі сплати податку на доходи фізичних осіб за

ставкою 18 відсотків на спеціаліста резидента Дія Сіті варто зазначити наступне.

Як було вказано вище, резидент Дія Сіті протягом процесу судового оскарження зберігає свій статус та виконує обов'язок податкового агента з утримання податку за ставкою 5 відсотків щодо доходів спеціаліста резидента Дія Сіті. Таким чином, податковий обов'язок зі сплати податку на доходи фізичних осіб буде вважатися виконаним. Це впливає з пункту 38.1 статті 38 ПК України, за якою виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [6].

Отже, покладення додаткового податкового зобов'язання на платника податків, який до цього вже виконав належним чином свій податковий обов'язок, створить несприятливі умови для спеціалістів резидента Дія Сіті.

Окремо слід звернути увагу на те, що стаття 10 Закону № 1667-IX передбачає можливість оскарження рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті в адміністративному порядку. Відповідно до частини шостої статті 10 Закону № 1667-IX у разі оскарження рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті в адміністративному порядку запис про втрату статусу резидента Дія Сіті не вноситься до реєстру Дія Сіті до завершення процедури адміністративного оскарження [9].

Таким чином, протягом строку адміністративного оскарження також зберігається спеціальний режим оподаткування спеціалістів резидента Дія Сіті.

Адміністративне оскарження передбачає проходження наступних етапів:

- 10 робочих днів із дня опублікування на офіційному веб-сайті уповноваженого органу в мережі Інтернет рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті – строк, у межах якого можна подати скаргу до уповноваженого органу (частина перша статті 10 Закону № 1667-IX);

- 20 робочих днів (30 робочих днів у випадку продовження строку розгляду) – строк, у межах якого апеляційна комісія уповноваженого органу повинна розглянути скаргу резидента Дія Сіті на рішення (частина п'ята статті 10 Закону № 1667-IX);

- 3 робочих дні – строк, протягом якого рішення апеляційної комісії публікується на офіційному веб-сайті уповноваженого органу (частина п'ята статті 10 Закону № 1667-IX);

- 5 робочих днів після опублікування – строк, протягом якого до реєстру Дія Сіті вноситься запис про втрату статусу резидента Дія

Сіті (частина шоста статті 10 Закону № 1667-IX) [9];

Таким чином, у разі адміністративного оскарження між рішенням уповноваженого органу та внесенням до реєстру Дія Сіті запису про втрату резидентом Дія Сіті свого статусу може сплинути більше місяця.

Протягом цього проміжку часу за аналогією із судовим порядком оскарження в резидента Дія Сіті залишається обов'язок податкового агента щодо утримання з доходів спеціаліста резидента Дія Сіті податку на доходи фізичних осіб за ставкою 5 відсотків, оскільки в межах процедури оскарження може здійснюватися виплата доходу спеціалісту резидента Дія Сіті. Проте в пункті 170.14–1 статті 170 ПК України відсутня будь-яка згадка про виникнення обов'язку в резидента Дія Сіті сплатити за власний рахунок податок за ставкою 18 відсотків щодо доходів спеціаліста резидента Дія Сіті, виплачених у період між прийняттям рішення уповноваженим органом до внесення запису до реєстру Дія Сіті про втрату статусу після процедури адміністративного оскарження.

У зв'язку із цим постає питання доцільності диференціації правових наслідків для резидентів Дія Сіті залежно від порядку оскарження: у разі втрати статусу за результатами судового оскарження ПК України встановлює додатковий обов'язок, тоді як у разі втрати статусу за результатами адміністративного оскарження такого обов'язку не передбачено. Такий підхід призводить до створення несприятливих умов для одних платників податків у порівнянні з іншими, тобто є проявом порушення принципу рівності всіх платників перед законом, передбаченого підпунктом 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 ПК України [6].

Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 04.12.2024 № 4113-IX, який передбачає внесення змін до ПК України щодо оподаткування доходів спеціалістів резидента Дія Сіті, зокрема до пункту 170.14-1 статті 170 ПК України [7]. Проте цим Законом не усунуто недоліки підпункту 170.14–1.4 пункту 170.14–1 статті 170 ПК України, а отже окреслена вище проблема невідповідності обов'язку резидента Дія Сіті щодо сплати податку з доходів спеціалістів резидента Дія Сіті за рахунок власних коштів його статусу податкового агента зберігається.

На підставі викладеного вище пропонуємо виключити підпункт 170.14-1.4 пункту

170.14-1 статті 170 ПК України. Таке вирішення досліджуваної правової проблеми дозволить гарантувати відповідність обов'язків резидента Дія Сіті щодо утримання податку на доходи спеціалістів правовій природі податкового агента, усуне додаткове податкове навантаження на доходи спеціалістів резидентів Дія Сіті, які вже були оподатковані за ставкою 5 відсотків протягом процедури судового оскарження рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті, а також сприятиме забезпеченню рівного ставлення до резидентів Дія Сіті незалежно від способу оскарження рішення уповноваженого органу.

Висновки. У результаті проведеного дослідження встановлено, що закріплений у податковому законодавстві обов'язок резидента Дія Сіті як податкового агента сплачувати податок щодо доходів спеціалістів за рахунок власних коштів не відповідає його правовій природі, оскільки податковий обов'язок агента є похідним і має виконуватися виключно за рахунок коштів платника податків.

Аналіз порядку оскарження рішень про втрату статусу резидента Дія Сіті дозволив встановити, що протягом усього періоду адміністративного або судового оскарження рішення уповноваженого органу резидент Дія Сіті зберігає свій статус і тому до доходів спе-

ціалістів резидента Дія Сіті застосовується спеціальний режим оподаткування. Водночас саме за цей період закон покладає на нього обов'язок донарахування податку за загальною ставкою, що створює внутрішню суперечливу модель правового регулювання.

З'ясовано, що положення щодо сплати податку за ставкою 18 відсотків не містить чіткого механізму реалізації, що допускає різні варіанти тлумачення, включаючи такі, які призводять до фактичного подвійного оподаткування доходів спеціалістів резидента Дія Сіті. Відсутність нормативної визначеності порядку обчислення податкового зобов'язання унеможливає передбачуване застосування цієї норми.

Доведено, що підпункт 170.14-1.4 Податкового кодексу України порушує принцип правової визначеності як складову верховенства права, а також містить необґрунтовану різницю в правових наслідках залежно від способу оскарження рішення, що свідчить про непослідовність законодавчого підходу.

Обґрунтовано, що за таких умов відповідна норма не може ефективно застосовуватися у чинній редакції та потребує виключення з метою усунення правової колізії та приведення у відповідність до основоположних принципів податкового права.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Головатий С. Мірило правовладдя. Коментар. Глосарій. Rule of Law Checklist. Київ: ВАІТЕ, 2017. 163 с. URL: <https://ccu.gov.ua/library/mirylopravovladdya-komentar-glosariy-rule-law-checklist> (дата звернення: 17.02.2026).
2. Коваль Ю.А. Правовий статус податкових агентів як самостійних учасників податкових правовідносин. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО. 2015. Вип. 33. Т. 2. С. 25–30.
3. Кодекс адміністративного судочинства України: Кодекс України від 06.07.2005 р. № 2747–IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 17.02.2026).
4. Мамонтова Н., Татарин М. Оподаткування ІТ-сектору в Україні: особливості та сучасні тенденції. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2024. № 32(60). С. 95–101. DOI: [https://doi.org/10.25264/2311-5149-2024-32\(60\)-95-101](https://doi.org/10.25264/2311-5149-2024-32(60)-95-101) (дата звернення: 19.02.2026).
5. Податкове право: навч. посіб./ ред. М. Кучерявенко. Київ: Юрінком Інтер, 2004. 400 с.
6. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 17.02.2026).
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 04.12.2024 № 4113-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4113-20#Text> (дата звернення: 20.02.2026).
8. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску й Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, також сум нарахованого єдиного внеску: Наказ М-ва фінансів України від 13.01.2015 р. № 4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#Text> (дата звернення: 17.02.2026).
9. Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні: Закон України від 15.07.2021 № 1667-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text> (дата звернення: 17.02.2026).
10. Рішення Конституційного Суду України в справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) абзацу восьмого пункту 5 частини першої статті 11 Закону України «Про міліцію». Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10#Text> (дата звернення: 17.02.2026).
11. Рішення Конституційного Суду України в справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про забезпечення функціонування української мови як державної». Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-21#Text> (дата звернення: 17.02.2026).
12. Янішевська К.Д. Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права: автореф. дис.... канд. юрид. наук: 12.00.07. Суми, 2017. 23 с.

13. Case of Brumărescu v. Romania (Application no. 28342/95). URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58337> (дата звернення: 17.02.2026).

14. Case of The Sunday Times v. The United Kingdom (Application no. 6538/74). URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57584> (дата звернення: 17.02.2026).

Внесок авторів: всі автори зробили рівний внесок у цю роботу

Конфлікт інтересів: автори повідомляють про відсутність конфлікту інтересів

Стаття надійшла до редакції 08.03.2026

Переглянуто 11.04.2026.

Стаття рекомендована до друку 22.05.2026

Опубліковано 30.05.2026

N. M. KOVALKO

Doctor of Law, Professor

Professor at the Financial Law Department at The Educational and Scientific Institute of Law

Honored Lawyer of Ukraine

E-mail: nkvalko@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5550-9267>

Taras Shevchenko National University of Kyiv

Kyiv, 01033, Volodymyrska Str., 60

D. K. SUKHORABSKYI

Master of Law, In-House Counsel

E-mail: 12sukhorabskiy21@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-5193-1449>

Raiffeisen Bank JSC

Kyiv, 01011, Henerala Almazova Str., 4a

ISSUES OF LEGAL REGULATION OF TAX AGENT DUTIES PERFORMANCE BY A DIIA CITY RESIDENT IN CASE OF LOSS OF STATUS

ANNOTATION. *Introduction.* This scientific article provides a comprehensive inquiry into the operational facets of the Diia City legal regime, which serves as a cornerstone for the extensive digital transformation of the national economic framework and the establishment of an advantageous climate for the advancement of the information technology sector. The primary focus of this study is centered on the critical analysis of the tax agent institute, whose functioning within the aforementioned special legal regime is characterized by a series of substantial theoretical and practical contradictions that necessitate rigorous scholarly reflection. The fundamental objective of this research is to conduct a multidimensional analysis of the specificities surrounding the performance of tax agent duties by a Diia City resident during the taxation of specialists' income, to identify legal collisions arising when a subject loses the respective status, and to formulate scientifically grounded recommendations for the refinement of tax legislation to ensure strict adherence to the principle of legal certainty. To achieve this defined objective, the following tasks were addressed: exploring the legal nature of a Diia City resident as a subject of tax legal relations; analyzing the procedural and temporal dimensions of challenging the decisions of the authorized body through both judicial and administrative appeal procedures; evaluating potential financial risks for business entities; and justifying the necessity of legislative amendments. The methodological framework of this investigation is composed of general scientific and specialized methods of cognition, with a primary emphasis on the dialectical approach, formal-legal analysis, and the method of systematic investigation of legal norms, which collectively enabled an objective assessment of the current state of regulatory oversight and the identification of systemic gaps within the effective legislation of Ukraine.

Summary of the main research results. As a result of the systematic analysis, it has been established that a Diia City resident is endowed with a highly specific legal status as a tax agent regarding the income disbursed to specialists. The scientific novelty of this work lies in the conceptualization and substantiation of the phenomenon of the deformation of the tax agent's legal status, which emerges due to the introduction of atypical obligatory constructs within the Tax Code of Ukraine. It is demonstrated that the legislative requirement mandating a resident to independently calculate and remit personal income tax at a rate of eighteen percent using its own funds in the event of loss of status following a judicial appeal is fundamentally inconsistent with the core tenets of tax law doctrine. According to the universally recognized principles of legal science, a tax agent must function exclusively as an intermediary, fulfilling tax obligations at the expense of the taxpayer's funds rather than at the expense of the agent's own assets. Furthermore, it was found that the absence of a clearly regulated procedure for performing a tax recalculation at the eighteen percent rate for the duration during which the Diia City resident actually applied the preferential rate of five percent during the judicial appeal process creates significant risks of double taxation regarding specialists' income. Additionally, the study identifies a lack of coordination between the legal consequences of different appeal procedures, which constitutes a direct violation of the principle of equality of taxpayers. The practical significance of the findings lies in the identification of specific normative collisions within sub-item 170.14-1.4 of item 170.14-1 of article 170 of the Tax Code of Ukraine and the development of applied proposals for their elimination. The theoretical value of the study is driven by the further development of scientific approaches toward defining the boundaries of legal liability and the scope of obligations for tax agents within special legal regimes.

Conclusions. Based on the results of the research, it is concluded that the current version of tax legislation governing the activities of Diia City residents requires immediate adjustment to bring it into full compliance with the principles of legal certainty and the equality of all taxpayers before the law. The findings indicate a significant deviation from the principle of taxpayer equality regarding Diia City residents who challenge decisions on the loss of status through judicial procedures compared to those subjects who opt for the administrative appeal procedure. It is proven that the removal of the provision requiring the payment of tax at the tax agent's own expense is a vital step toward ensuring the stability of the investment environment and protecting the legitimate rights of the participants within the digital economy of Ukraine.

KEYWORDS: *Diia City, Diia City resident, tax agent, legal collision, taxation of specialists, loss of Diia City resident status.*

REFERENCES

1. Holovaty, S. (2017). Rule of Law Checklist. Commentary. Glossary. Kyiv: VAITE. 163 p. URL: <https://ccu.gov.ua/library/mirylopravovladdya-komentar-glosariy-rule-law-checklist> (Accessed: 17.02.2026). (in Ukrainian).
2. Koval, Yu. A. (2015). The legal status of tax agents as independent participants in tax legal relations. *Uzhhorod National University Herald. Series: Law*, 33(2), 25–30. (in Ukrainian).
3. Code of Administrative Justice of Ukraine: Code of Ukraine No. 2747–IV. (2005, July 6). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (Accessed: 17.02.2026).
4. Mamontova, N., & Tataryn, M. (2024). Taxation of the IT sector in Ukraine: features and current trends. *Scientific Notes of Ostroh Academy National University. "Economics" Series*, 32(60), 95–101. DOI: [https://doi.org/10.25264/2311-5149-2024-32\(60\)-95-101](https://doi.org/10.25264/2311-5149-2024-32(60)-95-101) (date of application: 19.02.2026) (in Ukrainian).
5. Kucheriavenko, M. (Ed.). (2004). *Tax Law: textbook*. Kyiv: Yurinkom Inter. 400 p. (in Ukrainian).
6. Tax Code of Ukraine: Code of Ukraine No. 2755–VI. (2010, December 2). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed: 17.02.2026). (in Ukrainian).
7. On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding stimulation of the digital economy development in Ukraine: Law of Ukraine No. 4113–IX. (2024, December 4). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4113-20#Text> (Accessed: 20.02.2026). (in Ukrainian).
8. Ministry of Finance of Ukraine. (2015). On approval of the Form of Tax Calculation of the amounts of income accrued (paid) in favor of taxpayers – individuals, and the amounts of tax withheld from them, as well as the amounts of accrued unified contribution and the Procedure for filling out and submitting the Tax Calculation of the amounts of income accrued (paid) in favor of taxpayers – individuals, and the amounts of tax withheld from them, as well as the amounts of accrued unified contribution by tax agents (Order No. 4, January 13). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#Text> (Accessed: 17.03.2026). (in Ukrainian).
9. On stimulating the development of the digital economy in Ukraine: Law of Ukraine No. 1667–IX. (2021, July 15). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text> (Accessed: 17.02.2026).
10. Constitutional Court of Ukraine. (2010). Decision in the case on the constitutional petition of the Authorized Human Rights Representative of the Verkhovna Rada of Ukraine regarding the constitutionality of the eighth paragraph of item 5 of part one of article 11 of the Law of Ukraine "On the Militia". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10#Text> (Accessed: 17.02.2026). (in Ukrainian).
11. Constitutional Court of Ukraine. (2021). Decision in the case on the constitutional petition of 51 People's Deputies of Ukraine regarding the constitutionality of the Law of Ukraine "On Ensuring the Functioning of the Ukrainian Language as the State Language". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-21#Text> (Accessed: 17.02.2026). (in Ukrainian).
12. Yanishevska, K. D. (2017). The legal status of a tax agent as a subject of financial law (Extended abstract of Candidate's thesis in Law). Sumy. 23 p. (in Ukrainian).
13. Case of Brumărescu v. Romania (Application no. 28342/95). URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58337> (Accessed: 17.02.2026).
14. Case of The Sunday Times v. The United Kingdom (Application no. 6538/74). URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57584> (Accessed: 17.02.2026).

Authors Contribution: All authors have contributed equally to this work

Conflict of Interest: The authors declare no conflict of interest

The article was received by the editors 08.03.2026
The article is recommended for printing 22.05.2026

The article was revised 11.04.2026
This article published 30.05.2026