

УДК 347.73(477):[336.227.1.025:341.241.8]

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.89.2.60>

ПОДАТКОВА ЮРИСДИКЦІЯ ДЕРЖАВИ: СПІВВІДНОШЕННЯ НАЦІОНАЛЬНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРІВ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Гоза С.В.,
проектний менеджер з податкової реформи
Проектного офісу реформ
при Міністерстві фінансів України
ORCID: 0009-0007-1935-9194
e-mail: goza.stanislaw@gmail.com

Гоза С.В. Податкова юрисдикція держави: співвідношення національного законодавства та міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

У статті досліджено теоретичні та практичні аспекти визначення податкової юрисдикції держави в контексті сучасних глобалізаційних процесів та міжнародних податкових відносин. Актуальність теми зумовлена зростаючою інтенсивністю транскордонних економічних операцій, що призводить до виникнення складних правовідносин, в яких класичне розуміння державного суверенітету, тісно пов'язане з фізичною територією, виявляється недостатнім. Проаналізовано підходи вітчизняних науковців до визначення поняття «юрисдикція» та виявлено внутрішню суперечність при їх застосуванні до податкової сфери, яка за своєю суттю виходить за межі державних кордонів.

Метою статті є удосконалення теоретичного підходу до визначення податкової юрисдикції та розробка практичної моделі її застосування в умовах дії міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Для досягнення мети було використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема системний, порівняльно-правовий та історико-правовий аналіз.

У роботі обґрунтовано, що податкову юрисдикцію слід визначати не через територіальні межі, а через концепцію економічної прив'язки особи до держави. Ця прив'язка реалізується через два фундаментальні принципи: принцип резидентства, що поширює юрисдикцію на всіх резидентів держави щодо їхнього світового доходу, та принцип джерела доходу, що поширює юрисдикцію на нерезидентів щодо доходів, отриманих на території держави. Підтверджено, що такий підхід імплементовано в Податковому кодексі України, відповідає законодавству провідних іноземних країн (США, Велика Британія, Німеччина) та має глибоке історичне підґрунтя, закладене ще в роботах Фінансового комітету Ліги Націй у 1920-х роках.

Особливу увагу приділено проблемі міжнародного юридичного подвійного оподаткування як неминучому наслідку перетину податкових юрисдикцій різних держав. Доведено, що основним інструментом її вирішення є двосторонні угоди, які встановлюють механізми добровільного самообмеження державами свого податкового суверенітету. Науковою новизною статті є розробка та обґрунтування дворівневого алгоритму застосування податкового законодавства за наявності міжнародного договору. На першому рівні визначається базове податкове зобов'язання виключно на основі національного законодавства. На другому рівні міжнародний договір виступає як коригуючий механізм, що обмежує, модифікує або скасовує податкові права держави, визначені на першому рівні. Цей алгоритм систематизує правозастосовну практику та забезпечує правову визначеність для всіх учасників правовідносин.

Ключові слова: податкова юрисдикція, податковий суверенітет, подвійне оподаткування, угода про уникнення подвійного оподаткування, принцип резидентства, принцип джерела доходу, економічна прив'язка, Податковий кодекс України.

Goza S.V. Tax jurisdiction of the state: correlation of national legislation and international agreements for the avoidance of double taxation.

This article investigates the theoretical and practical aspects of determining a state's tax jurisdiction within the context of contemporary globalization processes and international tax relations. The relevance of the topic is driven by the increasing intensity of cross-border economic transactions, which gives rise to complex legal relationships where the classic understanding of state sovereignty, closely tied to physical territory, proves to be insufficient. The author analyzes the approaches of Ukrainian scholars to the definition of «jurisdiction» and identifies an internal contradiction when applying them to the tax sphere, which inherently extends beyond state borders.

The purpose of the article is to refine the theoretical approach to defining tax jurisdiction and to develop a practical model for its application under the conditions of double taxation treaties. To achieve this goal, general scientific and special methods of cognition were used, including systemic, comparative-legal, and historical-legal analysis.

The paper substantiates that tax jurisdiction should be defined not through territorial boundaries but through the concept of economic allegiance of a person to a state. This allegiance is realized through two fundamental principles: the residence principle, which extends jurisdiction to all residents of a state with respect to their worldwide income, and the source principle, which extends jurisdiction to non-residents with respect to income derived from the territory of the state. It is confirmed that this approach is implemented in the Tax Code of Ukraine, corresponds to the legislation of leading foreign countries (USA, UK, Germany), and has a deep historical foundation laid in the works of the Financial Committee of the League of Nations in the 1920s.

Special attention is given to the problem of international legal double taxation as an inevitable consequence of the overlap of tax jurisdictions of different states. It is proven that the primary instrument for its resolution is bilateral treaties, which establish mechanisms for the voluntary self-limitation of states' tax sovereignty. The scientific novelty of the article lies in the development and substantiation of a two-level algorithm for applying tax legislation in the presence of an international treaty. At the first level, the base tax liability is determined solely based on national legislation. At the second level, the international treaty acts as a corrective mechanism that limits, modifies, or cancels the state's taxing rights determined at the first level. This algorithm systematizes law enforcement practice and ensures legal certainty for all participants in legal relations.

Key words: tax jurisdiction, tax sovereignty, double taxation, double tax treaty, residence principle, source principle, economic allegiance, Tax Code of Ukraine.

В умовах поглиблення інтеграції України у світову економічну систему та зростання обсягу транскордонних операцій, питання взаємодії національного податкового законодавства та міжнародних договорів набуває виняткової ваги. Ефективне регулювання оподаткування доходів, що виникають у таких відносинах, є ключовим фактором для забезпечення як фіскальних інтересів держави, так і створення сприятливого інвестиційного клімату. У цьому контексті, точне розуміння меж та механізмів реалізації податкової юрисдикції держави стає центральним завданням для правової науки та правозастосовної практики.

Постановка проблеми. Попри значний науковий доробок у сфері теорії держави і права, класичне визначення державної юрисдикції, що нерозривно пов'язане з принципом територіального суверенітету, вступає у певну суперечність зі специфікою податкових правовідносин. Практика оподаткування державою доходів своїх резидентів, отриманих по всьому світу, а також застосування складних правил для визначення джерела доходу нерезидентів виходять за рамки суто територіального підходу. Ця невідповідність створює теоретичну прогалину та потребує наукового осмислення концепції податкової юрисдикції як самостійної правової категорії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні аспекти державного суверенітету та податкової юрисдикції глибоко досліджені у працях, зокрема О.Ф. Скакун, М.П. Кучеревянко, Є.С. Маринчака, М.В. Михалчича, тощо. Проте, на сьогодні залишається недостатньо розробленою системна модель, яка б наочно пояснювала механізм взаємодії та підпорядкування норм національного податкового права та положень міжнародних угод, а також описувала алгоритм дій при виникненні колізії юрисдикцій.

Метою даного дослідження є вирішення виявленої теоретичної суперечності шляхом уточнення поняття податкової юрисдикції через концепцію «економічної прив'язки», а також розробка

та обґрунтування практичного дворівневого алгоритму застосування норм податкового права за наявності чинного міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування. Досягнення цієї мети дозволить створити цілісну модель, що пояснює процес добровільного обмеження державою свого податкового суверенітету та забезпечує правову визначеність у транскордонних податкових відносинах.

Результати дослідження. Поняття «юрисдикції держави» є досить ґрунтовно вивченим у вітчизняній правовій науці та, наприклад, Скакун О.Ф. розглядає юрисдикцію держави як складову внутрішнього державного суверенітету, що визначає обсяг правомочностей й відповідних державних органів вирішувати спори про право і справи про порушення, зокрема, оцінювати дії особи з погляду правомірності і застосовувати юридичні санкції до правопорушників [1]. Безумовно погоджуючись з таким підходом до визначення юрисдикції як загального поняття, вважаю за необхідне звернути увагу, що Скакун О.Ф. окреслює межі внутрішнього суверенітету зводячи їх до «меж усієї державної території», що в контексті дослідження податкового суверенітету та податкової юрисдикції як похідних та вужчих за значенням термінів, призводить до певних внутрішніх суперечностей через специфіку податкових правовідносин.

Ймовірно, така суперечність пояснюється недостатнім опрацюванням взаємозв'язку між цими категоріями та недосконалим теоретичним підґрунтям для обґрунтування податкової юрисдикції держави. Є.С. Маринчак абсолютно справедливо звертає увагу на те, що двома основами для поширення податкової юрисдикції держави на учасників правовідносин є принцип резидентства та принцип територіальності походження доходів [2]. Це відповідає сучасному вітчизняному підходу до поширення податкової юрисдикції, який можливо простежити в розрізі положень податкового законодавства, що визначають суб'єктів та об'єкти оподаткування прямими податками, що стягуються з фізичних та юридичних осіб.

Так, відповідно до статті 133 Податкового кодексу України, платниками податку на прибуток підприємств є резиденти та нерезиденти. При цьому, для нерезидентів, підпунктом 134.1.3 пункту 134.1 статті 134 Податкового кодексу України передбачено особливий об'єкт оподаткування, який обмежений доходами (прибутками) з джерелом походження з України [3]. В свою чергу, Розділ IV «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу України передбачає аналогічний поділ на фізичних осіб – резидентів, які отримують доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи, та на фізичних осіб – нерезидентів, які отримують доходи виключно з джерела їх походження в Україні [3]. Наведені положення законодавства ілюструють підхід законодавця до поширення податкової юрисдикції держави за принципом резидентства та принципом територіальності походження доходів, що відповідає загальноприйнятому теоретичному підходу, що існує в науці та законодавстві іноземних країн.

Такий самий підхід щодо оподаткування на підставі принципів резидентства та територіальності походження доходів застосовують більшість країн у світі, зокрема, Велика Британія [4], Німеччина [5] та Сполучені Штати Америки [6]. Це свідчить про сталість підходів до визначення податкової юрисдикції серед іноземних країн, що базується на напрацьованому теоретичному підґрунті.

Зазначене дозволяє зробити висновок, що податкова юрисдикція як складова внутрішнього суверенітету поширюється не тільки на територію держави, а й на суб'єктів, які мають зв'язок з територією за принципом податкового резидентства. В свою чергу, поняття податкового резидентства покликане визначити зв'язок особи з територією держави, але не зводиться до перебування або місця розташування особи на території держави. У зв'язку з цим, в розрізі податкових правовідносин, коректно визначати обсяг податкової юрисдикції не тільки місцезнаходженням в межах державних кордонів, а й економічною прив'язкою особи до території держави. Дане уточнення дозволить узгодити існуюче в науці поняття юрисдикції зі специфікою податкових правовідносин, які можуть виходити за межі державних кордонів України, не обмежуючи при цьому податкову юрисдикцію.

В свою чергу, про наявність фундаментального теоретичного підходу для оподаткування за принципами резидентства та територіальності походження доходів може свідчити Звіт про подвійне оподаткування, поданий до Фінансового комітету Ліги Націй професорами Брюїнсом, Ейнауді, Селігманом та сером Джосайєю Стемпом [7]. В цьому звіті розкриваються основні підходи до оподаткування доходів та майна, які використовують держави, що базуються на економічному зв'язку особи з цією державою, як особистому (місце проживання, споживання), так і місця похо-

дження багатства особи, тобто місця де доходів створюється, виникає – що фактично є принципом територіальності походження доходу. Тут же розкривається і питання подвійного оподаткування та його шкоди, що виникає внаслідок часткового збігу податкових юрисдикцій різних держав, а також шляхи його вирішення.

Міжнародне юридичне подвійне оподаткування, що виникає внаслідок одночасного застосування різними державами своїх податкових юрисдикцій до одного й того ж доходу чи капіталу, є однією з найсуттєвіших перешкод для вільного руху капіталу, технологій та праці в глобалізованому світі. Воно не лише знижує конкурентоспроможність національних компаній на міжнародній арені та перешкоджає залученню іноземних інвестицій, але й підриває фундаментальні принципи податкової справедливості та ефективності.

На сьогодні основним інструментом усунення та недопущення подвійного оподаткування є двосторонні міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування. Згідно з пунктом 3 Коментарів до Модельної конвенції ОЕСР двостороння податкова угода покликана забезпечити засоби для вирішення, на єдиній основі, найпоширеніших проблем, що виникають у сфері міжнародного юридичного подвійного оподаткування [8]. Таким чином, держави укладають між собою двосторонні міжнародні угоди для забезпечення вільного руху капіталу і робочої сили, та уникнення юридичного подвійного оподаткування, що може ускладнювати такий рух.

Україна не є виключенням в цьому аспекті і має розгалужену мережу міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, що покликані сприяти вільному руху капіталу та робочої сили [9]. З іншого боку, задля досягнення цього результату, кожна держава, що вступає у двосторонню угоду з іншою державою, погоджується обмежити свою власну податкову юрисдикцію. Таке самообмеження реалізується через застосування положень двосторонньої угоди про уникнення подвійного оподаткування як норм прямої дії. Не дивлячись на це, держави можуть передбачати додаткові, допоміжні, норми в національному законодавстві, які б сприяли виконанню взятих на себе міжнародних зобов'язань перед іншою договірною державою.

В українському національному законодавстві зазначене простежується, зокрема, в положеннях Податкового кодексу України, які встановлюють як пріоритет положень міжнародних договорів, так і процедуру реалізації окремих положень, передбачених таким договором. Так, згідно з пунктом 3.2 статті 3 Податкового кодексу України якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору [3]. Дане положення національного законодавства є надзвичайно важливим, оскільки визначаючи пріоритет положень міжнародного договору дозволяє не допустити виникнення правозастосовних колізій та гарантувати договірним державам дотримання взятих на себе міжнародних зобов'язань.

Попри це, важливо розуміти, що міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування покликані усунути подвійне оподаткування через розподіл прав на оподаткування між двома державами за принципами податкового резидентства та джерела походження доходу. В жодному разі положення договорів не можна тлумачити як такі, що надають платнику податків право обирати в якій з країн такий платник податків може оподаткувати свій дохід. Саме до цього висновку приходять Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у рішенні від 11.11.2019 у справі № 560/2/19 [10].

Реалізація положень двостороннього договору про уникнення подвійного оподаткування призводить до обмеження податкових прав однієї з договірних держав, передбачених національним законодавством, що фактично є добровільним обмеженням податкової юрисдикції держави. У зв'язку з цим можна стверджувати про дворівневий алгоритм застосування положень податкового законодавства, якщо правовідносини, що виникають, потрапляють також під дію міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування.

На першому рівні здійснюється визначення податкового обов'язку за національним законодавством. На цьому етапі платник податків та контролюючі органи діють так, ніби міжнародного договору не існує. Основна мета – встановити обсяг податкових прав України на основі виключно норм Податкового кодексу України. Для цього визначається податковий статус особи (резидент чи нерезидент згідно зі підпунктом 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України), об'єкт оподаткування, джерело походження доходу та ставка податку. Результатом цього етапу є розрахунок «базового податкового зобов'язання» – суми податку, яка підлягала б сплаті, якби правовідносини регулювалися лише внутрішнім законодавством. Цей рівень є обов'язковою від-

На другому рівні здійснюється коригування податкових прав на основі міжнародного договору. Цей етап настає, коли встановлено, що до правовідносин застосовується чинний міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування. Договір діє як коригуючий механізм, що «фільтрує» та обмежує податкові права договірної держави, визначені на першому рівні. Коригування може відбуватися кількома шляхами: через надання повної або часткової пільги (звільнення доходу від оподаткування), встановлення граничної ставки оподаткування, яка є нижчою за національну (наприклад, для дивідендів, процентів, роялті), або через модифікацію права на оподаткування (оподаткування нерезидента, що має постійне представництво). Саме на цьому рівні відбувається фактичне усунення подвійного оподаткування та реалізується добровільне обмеження державою своєї податкової юрисдикції задля стимулювання міжнародної економічної співпраці.

Ключовим результатом роботи є розробка та обґрунтування дворівневого алгоритму застосування податкового законодавства за наявності чинного міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування. Цей алгоритм, що чітко розмежовує первинне визначення податкового зобов'язання за національним правом (перший рівень) та його подальше коригування на підставі положень договору (другий рівень), є практичною моделлю, що пояснює механізм добровільного самообмеження державою свого податкового суверенітету. Він наочно демонструє, що міжнародний договір не створює податкових прав, а виступає як пріоритетний коригуючий інструмент, що усуває подвійне оподаткування та забезпечує дотримання Україною міжнародних зобов'язань.

8. OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/g2g972ee-en.pdf (date of access: 15.06.2025).
9. Міністерство фінансів України. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543 (дата звернення: 14.06.2025).
10. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 11.11.2019. Справа № 560/2/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85645568> (дата звернення: 15.06.2025).