

УДК 341.9:347.4

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2026.93.1.73>

МІЖНАРОДНІ ПОДАТКОВІ УГОДИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ГАРМОНІЗАЦІЇ НОРМ МІЖНАРОДНОГО ПРИВАТНОГО ПРАВА В УКРАЇНІ

Шевченко Л.А.,
*кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри державно-правових дисциплін,
кримінального права і процесу
Харківського національного педагогічного
університету імені Г.С. Сковороди
ORCID: 0000-0002-0453-5892
e-mail: spunky210388@gmail.com*

Шевченко Л.А. Міжнародні податкові угоди як інструмент гармонізації норм міжнародного приватного права в Україні.

У статті обґрунтовано роль міжнародних податкових угод як інструменту гармонізації норм міжнародного приватного права в Україні шляхом усунення колізій юрисдикцій у сфері приватноправових відносин з іноземним елементом. Встановлено, що міжнародні податкові відносини, незважаючи на формально публічно-правову природу податку, містять приватноправові елементи та завжди включають іноземний елемент, що визначає їх як предмет міжнародного приватного права. Доведено, що подвійне оподаткування є проявом колізії юрисдикцій і накладання різних правопорядків на одного й того самого суб'єкта або об'єкт правовідносин, що вимагає застосування спеціальних механізмів усунення колізій.

З'ясовано, що міжнародні податкові угоди: виступають засобом усунення колізій, встановлюючи правила визначення податкового резидентства, місця оподаткування доходів, постійного представництва, визначення податкових зобов'язань та порядку застосування податкових пільг; встановлюють уніфіковані норми для уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від сплати податків; створюють прямі матеріально-правові норми, які безпосередньо регулюють податкові відносини з іноземним елементом; забезпечують передбачуваність правового режиму для суб'єктів приватного права; зменшують накладання юрисдикцій, створюючи узгоджене регулювання приватноправових відносин з іноземним елементом; мають пріоритет над національним законодавством за принципом пріоритету міжнародного договору над внутрішнім законом, сприяючи європейській інтеграції.

Підкреслено нагальність вирішення проблеми в умовах глобалізації та інтеграції України у світовий економічний простір, оскільки правова визначеність і передбачуваність транснаціональних правовідносин є необхідними для розвитку бізнесу та ефективного функціонування міжнародного ринку. Підтверджено, що міжнародні податкові угоди не лише запобігають подвійного оподаткування, а й виступають механізмом гармонізації норм міжнародного приватного права України, створюючи основу для передбачуваних, безпечних і ефективних транснаціональних правовідносин.

Ключові слова: міжнародні податкові угоди, міжнародне приватне право, колізії юрисдикцій, подвійне оподаткування, гармонізація норм, транснаціональні правовідносини.

Shevchenko L.A. International tax agreements as a tool for harmonizing international private law norms in Ukraine.

The article substantiates the role of international tax agreements as an instrument for harmonizing the norms of private international law in Ukraine by eliminating conflicts of jurisdiction in the sphere of private law relations with a foreign element. It has been established that international tax relations, despite the formally public-law nature of taxation, contain private law elements and always include a foreign element, which defines them as a subject of private international law. It has been proven

that double taxation is a manifestation of a conflict of jurisdictions and the imposition of different legal orders on the same subject or object of legal relations, which requires the application of special mechanisms to eliminate conflicts.

It has been established that international tax agreements: serve as a tool for eliminating conflicts by establishing rules for determining tax residency, place of taxation of income, permanent establishment, determination of tax liabilities, and the procedure for applying tax benefits; establish unified rules to avoid double taxation and prevent tax evasion; create direct substantive legal rules that directly regulate tax relations with a foreign element; ensure the predictability of the legal regime for subjects of private law; reduce the overlap of jurisdictions by creating harmonized regulation of private law relations with a foreign element; take precedence over national legislation based on the principle of the primacy of international treaties over domestic law, thereby promoting European integration.

The urgency of the problem in the context of globalization and Ukraine's integration into the global economic space is emphasized, since legal certainty and predictability of transnational legal relations are necessary for business development and the effective functioning of the international market. It has been confirmed that international tax agreements not only prevent double taxation, but also serve as a mechanism for harmonizing the norms of international private law in Ukraine, creating a basis for predictable, secure, and effective transnational legal relations.

Key words: international tax agreements, private international law, conflicts of jurisdiction, double taxation, harmonization of norms, transnational legal relations.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток транскордонних економічних відносин зумовлює істотне ускладнення приватноправових зв'язків за участю фізичних і юридичних осіб різних держав, що, своєю чергою, актуалізує проблематику правового регулювання відносин з іноземним елементом. Однією з найбільш конфліктогенних сфер таких відносин є оподаткування доходів і майна, що одночасно перебуває у фокусі правового регулювання кількох держав. У цьому контексті особливого значення набувають міжнародні податкові угоди, які традиційно розглядаються крізь призму податкового права, однак їх правова природа та функціональне призначення виходять далеко за межі суто фіскального регулювання.

Для міжнародного приватного права важливим є факт наявності іноземного елемента та пов'язаних із ним колізій правопорядків і юрисдикцій. Такі колізії особливо яскраво проявляються у сфері міжнародного оподаткування, де різні держави претендують на право оподатковувати одного й того ж суб'єкта або один і той самий дохід. У цьому сенсі проблема подвійного оподаткування постає як податкова проблема та як колізійна проблема міжнародного приватного права, що потребує узгодженого правового вирішення.

Міжнародні податкові угоди у цьому аспекті виконують функцію спеціального механізму усунення колізій юрисдикцій, замінюючи традиційні колізійні норми міжнародного приватного права уніфікованими матеріально-правовими приписами. Використовуючи такі правові конструкції, як резидентство, постійне представництво, джерело доходу, міжнародні податкові договори фактично формують функціональні аналоги колізійних прив'язок, забезпечуючи передбачуваність правового режиму для учасників приватноправових відносин з іноземним елементом.

В умовах євроінтеграційних процесів та активної участі України в міжнародному податковому співробітництві особливої актуальності набуває питання гармонізації норм міжнародного приватного права шляхом імплементації міжнародних податкових угод у національну правову систему. Водночас у науковій літературі переважає податково-орієнтований підхід до аналізу таких угод, що зумовлює потребу переосмислення їх ролі саме з позицій міжнародного приватного права.

Постає наукова проблема визначення місця та значення міжнародних податкових угод у системі міжнародного приватного права в Україні, з'ясування їх ролі як інструменту гармонізації правового регулювання приватноправових відносин. Розв'язання цієї проблеми має важливе теоретичне та практичне значення для подальшого розвитку міжнародного приватного права в умовах глобалізації та транснаціоналізації економічних процесів.

Стан опрацювання проблематики знаходить відображення в працях вітчизняних науковців, які досліджують питання: гармонізації законодавства України в умовах євроінтеграції (Н. Клещенко [1], Т. Пікуля [1], В. Шамрай [3] та ін.); актуальні питання міжнародного приватного права, пов'язані з гармонізаційними процесами в Європі (В. Нагнибіда [4], Е. Грамацький [5] та ін.); міжнародні відносини оподаткування (В. Зулгарін [6], С. Пирого [7] та ін.).

Метою дослідження є обґрунтування ролі міжнародних податкових угод як інструменту гармонізації норм міжнародного приватного права в Україні шляхом усунення колізій юрисдикцій у сфері приватноправових відносин з іноземним елементом.

Виклад основного матеріалу. Гармонізація норм права являє собою процес зближення національного законодавства з міжнародними стандартами та правом інших держав, що охоплює технічне узгодження норм і інтеграцію правових принципів та має провідне значення в контексті євроінтеграції України [1, с. 29]. Водночас гармонізація виступає результатом і функціональною характеристикою правових процесів та інструментів, спрямованих на зменшення нормативних розбіжностей і подолання внутрішніх суперечностей у правовій системі [2, с. 475].

Доцільно зауважити, що процесам гармонізації міжнародного приватного права, з одного боку, притаманні загальні риси, характерні для аналогічних процесів в інших галузях права, зокрема цивільному, митному, податковому тощо. Водночас специфіка методу міжнародного приватного права, подвійна природа його джерел, а також наявні проблеми розвитку цієї сфери правового регулювання зумовлюють особливий характер гармонізаційних процесів саме в межах міжнародного приватного права. Гармонізація міжнародного приватного права як у межах Європейського Союзу, так і в процесі його узгодження з правовою системою України, безпосередньо впливає, а в окремих випадках і визначає формування підходів до постановки та вирішення основних сучасних проблем цієї галузі в Україні. Інтеграційні процеси у сфері міжнародного приватного права реалізуються через багаторівневу взаємодію: між міжнародним і національним правом; між національними правовими системами різних держав; між окремими елементами, що формують внутрішню структуру національної правової системи [5, с. 127].

Виходячи з вищезазначеного особливого значення набувають ті сфери правового регулювання, в яких гармонізаційні процеси мають як теоретичне, так і виразне прикладне спрямування. Однією з таких сфер є міжнародне оподаткування, що функціонує на перетині міжнародного приватного та публічного права і потребує узгодження національних податкових систем із міжнародними стандартами та договірними зобов'язаннями держав. Саме тут гармонізація виступає необхідною умовою подолання нормативних колізій, забезпечення правової визначеності для суб'єктів транснаціональної економічної діяльності та ефективного розподілу податкових юрисдикцій між державами.

Міжнародні податкові відносини поєднують публічно-правові та приватноправові елементи: держава встановлює податкові зобов'язання та контролює їх виконання, водночас приватні особи здійснюють економічну та інвестиційну діяльність у транснаціональному середовищі, володіють майном і доходами, укладають договори та беруть участь у фінансових операціях. Такі відносини виникають у випадках, коли податкові права та обов'язки суб'єктів регулюються одночасно кількома державними юрисдикціями і завжди включають іноземний елемент, що є визначальною ознакою відносин у сфері міжнародного приватного права. Сучасне розуміння іноземного елемента охоплює національність і правовий статус суб'єктів, їх місце проживання або знаходження, юридичні факти, що стосуються сутності спору, характеристику та місцезнаходження об'єкта правовідносин, а також інші обставини, безпосередньо пов'язані з правовідносинами або спором [4, с. 362].

Колізійність міжнародних податкових відносин проявляється, перш за все, у можливості виникнення подвійного оподаткування, коли однаковий дохід або майно підпадає під юрисдикцію двох або більше держав, що створює конфлікт правопорядків і потребує спеціальних механізмів регулювання. Національні колізійні норми, які традиційно відсилають до застосування права однієї держави, виявляються недостатніми, оскільки кожна держава реалізує власний податковий суверенітет.

Законотворці перебувають у постійному пошуку ефективних моделей регулювання міжнародного оподаткування: активно впроваджуються законодавчі акти, що містять стимулюючі механізми оподаткування, поступово витісняючи підходи, орієнтовані на конфіскаційні норми; формується новий спектр інститутів, діяльність яких зосереджена на соціальній безпеці оподаткування, консолідації податкових платежів, оптимізації інвестиційних можливостей через податкові механізми, доцільний рівень санкцій для неплатників податків, обґрунтований розмір державної податкової підтримки та податкового кредитування [6, с. 237].

Окреслені законодавчі тенденції відображаються в міжнародній податковій практиці України, зокрема у двосторонніх договорах, що регулюють питання уникнення подвійного оподаткування.

Між Україною та іншими державами наразі діє понад сімдесяти двосторонніх угод щодо уникнення подвійного оподаткування. Зокрема, угоди з Іспанією та Японією були підписані ще за часів Союзу РСР і зберігають чинність на підставі статті 7 Закону України «Про правонаступництво України». Водночас Україна припинила дію угод із Сирійською Арабською Республікою, Ісламською Республікою Іран, Російською Федерацією та Республікою Білорусь. Більшість чинних договорів спирається на міжнародні модельні конвенції: Модельну конвенцію ООН щодо уникнення подвійного оподаткування між розвиненими та країнами, що розвиваються [8], та Модельну конвенцію Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [9] щодо оподаткування доходів і капіталу, яка використовується в Україні. Головна різниця між цими двома підходами полягає в обсязі податкових прав країни-джерела: Модельна конвенція ООН надає країні-джерелу більші можливості для оподаткування, зокрема щодо роялті, виплачуваних резидентами іншої держави, а також підприємницьких доходів нерезидентів, тоді як Модельна конвенція ОЕСР містить більш жорсткі обмеження в цих питаннях [7, с. 239].

Міжнародні податкові угоди є одним із інструментів гармонізації вирішення правових колізій міжнародного приватного права та універсалізації правових стандартів, оскільки вони:

- виступають засобом усунення колізій, встановлюючи правила визначення податкового резидентства, місця оподаткування доходів (зарплати, дивіденди, відсотки, роялті), постійного представництва, визначення податкових зобов'язань та порядку застосування податкових пільг, що замінює складні колізійні норми національного права;

- встановлюють уніфіковані норми для уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від сплати податків, що є їх основною метою, яка реалізується, наприклад, через методи звільнення або кредитування податку, створюючи сприятливі умови для транскордонних операцій, та ін.;

- створюють прямі матеріально-правові норми, які безпосередньо регулюють податкові відносини з іноземним елементом, а не лише вказують, право якої країни застосовувати (як колізійні норми), що полегшує роботу бізнесу та спрощує застосування українського законодавства;

- забезпечують передбачуваність правового режиму для суб'єктів приватного права, встановлюючи чіткі правила розподілу податкових прав між державами, визначаючи критерії резидентства та джерела оподаткування доходів, що дозволяє суб'єктам економічної діяльності планувати фінансові та інвестиційні рішення, мінімізувати податкові ризики та уникати суперечок із державними органами різних юрисдикцій;

- зменшують накладання юрисдикцій, створюючи узгоджене регулювання приватноправових відносин з іноземним елементом, оскільки угоди часто містять процедури «взаємного узгодження», що дозволяють податковим органам двох країн вирішувати спори щодо застосування угоди, зменшуючи ризики для інвесторів;

- мають пріоритет над національним законодавством за принципом пріоритету міжнародного договору над внутрішнім законом, сприяючи європейській інтеграції, оскільки, згідно з українським законодавством, норми ратифікованого міжнародного договору мають пріоритет над нормами національного закону, якщо вони встановлюють інші правила, що забезпечує єдність підходу [3].

Розглянемо приклад судової практики Верховного Суду України щодо застосування міжнародних податкових договорів. У справі № 560/9843/21 ТОВ «Протеїн Інвест» звернулося до українського контролюючого органу щодо застосування пільг із уникнення подвійного оподаткування доходів із джерел за кордоном. Суд підтвердив правомірність використання документів іноземних органів та застосування норм Конвенції між Україною та Францією. Приклад справи № 560/9843/21 демонструє безпосередній вплив міжнародних податкових угод на правовідносини між українським платником та державними органами. У цій справі ТОВ «Протеїн Інвест» представило контролюючим органам належним чином засвідчені документи іноземних держав (Франції та Данії) для застосування пільг із уникнення подвійного оподаткування. Верховний Суд підтвердив правомірність використання таких документів і застосування норм Конвенції між Україною та Францією, зокрема визначення «компетентного органу», що регулює взаємодію суб'єкта господарювання з органами держави-джерела доходів. Таким чином, судова практика ілюструє, як міжнародні податкові угоди стають інструментом регулювання приватних відносин з іноземним елементом, тобто реалізують принципи міжнародного приватного права у сфері оподаткування [10].

Звернемо увагу, що Постанова Пленуму Вищого Спеціалізованого Суду України з розгляду цивільних і кримінальних від 19.12.2014 р. № 13 «Про застосування судами міжнародних договорів України при здійсненні правосуддя» роз'яснює, що міжнародні договори України, в тому числі податкові, є частиною національного законодавства й підлягають застосуванню судами у випадку протиріч із нормами внутрішнього законодавства, що виступає основою розуміння того, як міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування стають джерелом права в національних судах у контексті міжнародного приватного права [11].

Згідно з офіційним роз'ясненням Верховного Суду, суди України можуть і повинні застосувати норми міжнародних договорів (зокрема й у сфері оподаткування), якщо вони прямо передбачають інші правила, ніж Закон України «Про міжнародне приватне право», що демонструє конкретний механізм колізійного вирішення між нормами міжнародного договору та внутрішнім правом у спорах з іноземним елементом [11].

Отже, завдяки міжнародним податковим угодам Україна може інтегруватися у глобальний правовий простір, знижуючи правову фрагментацію та підвищуючи передбачуваність правового середовища для транснаціональних відносин. Уніфіковані положення угод виконують функцію правових орієнтирів, які дозволяють замінити класичні колізійні норми на узгоджені матеріально-правові правила, забезпечуючи баланс між державним суверенітетом та правами приватних суб'єктів, а також сприяючи розвитку міжнародного приватного права та підвищенню правової привабливості України у міжнародному середовищі.

Висновки. Проведене дослідження показало, що міжнародні податкові угоди України виконують значно ширшу функцію, ніж просто регулювання фіскальних відносин. Вони є спеціальним механізмом усунення колізій юрисдикцій, що виникають у приватноправових відносинах з іноземним елементом, фактично стають інструментом гармонізації норм міжнародного приватного права, забезпечуючи передбачуваність правового режиму для учасників транснаціональних відносин. Міжнародні податкові угоди виконують функції, які традиційно покладаються на колізійні норми міжнародного приватного права, при цьому створюючи уніфіковані правила щодо резидентства, джерела доходу та постійного представництва, що дозволяє уникнути подвійного оподаткування, забезпечує баланс між державним суверенітетом та правами приватних суб'єктів, а також формує стабільне та узгоджене правове середовище в умовах глобалізації. Міжнародні податкові угоди сприяють гармонізації правового регулювання України з міжнародними стандартами, що підвищує правову визначеність і передбачуваність для учасників приватноправових відносин, створюють передумови для інтеграції України у світовий правовий простір та зміцнюють національну систему міжнародного приватного права.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Клещенко Н.О. Уніфікація та гармонізація законодавства: порівняльно-правовий аспект. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 4. С. 29–31. URL: http://lsej.org.ua/4_2022/5.pdf (дата звернення: 04.01.2026).
2. Пікуля Т.О. Гармонізація законодавства в процесі переговорів про вступ України до європейського союзу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 8. С. 474–476. URL: <https://surl.li/ycangw> (дата звернення: 06.01.2026).
3. Шамрай В.В. До питання доктрини співвідношення міжнародного договору та конституційного права в умовах європейської інтеграції. *Право і громадянське суспільство*. 2015. № 2(11). URL: <https://surl.li/awswkj> (дата звернення: 05.01.2026).
4. Нагнибіда В.І. Проблеми визначення іноземного елементу при вирішенні спорів у міжнародному комерційному арбітражі. *Часопис Київського університету права*. 2020. № 1. С. 361–365. URL: <https://surl.li/iqokna> (дата звернення: 03.01.2026).
5. Грамацький Е.М. Актуальні проблеми міжнародного приватного права у світлі гармонізаційних процесів в Європі. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 3. С. 126–129. URL: <https://surl.li/hrkvsv> (дата звернення: 06.01.2026).
6. Зулгарін В.Г. Актуальні питання оподаткування міжнародної торгівлі. *Актуальні проблеми політики*. 2019. Випуск 64. С. 235–252. URL: <https://surl.li/zrptpw> (дата звернення: 03.01.2026).
7. Пирого С.С. Правова оцінка чинних угод про уникнення подвійного оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. Випуск 82.

- Частина 2. С. 238–244. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/05/40-1.pdf> (дата звернення: 03.01.2026).
8. United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2021. United Nations New York, 2021. URL: <https://surl.li/gwgbcm> (дата звернення: 05.01.2026).
 9. Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 29 April 2000). OECD Committee on Fiscal Affairs. Volume I. Introduction Model Convention Commentary. URL: <https://surl.li/mkxvjo> (дата звернення: 05.01.2026).
 10. Ханова Р. Міжнародне оподаткування: поточний стан і перспективи. *Верховний суд. Судова влада України*. 12 березня 2024. URL: <https://surl.li/qzmunf> (дата звернення: 07.01.2026).
 11. Про застосування судами міжнародних договорів України при здійсненні правосуддя: Постанова Пленуму Вищого Спеціалізованого Суду України з розгляду цивільних і кримінальних від 19.12.2014 р. № 13. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/v0013740-14?utm_source=chatgpt.com#Text (дата звернення: 07.01.2026).
 12. Вронська Г. Чи можуть українські суди застосовувати норми права інших країн? *Верховний суд. Судова влада України*. 30 серпня 2019. URL: <https://surl.li/ldbrwz> (дата звернення: 07.01.2026).

Дата першого надходження рукопису до видання: 09.01.2026
Дата прийняття до друку рукопису після рецензування: 20.02.2026
Дата публікації: 05.03.2026

© Шевченко Л.А., 2026

Стаття поширюється на умовах ліцензії СС ВУ 4.0