УДК 347.73
DOI https://doi.org/10.32782/TNU-2707-0581/2026.5/58

Швецова Л. А.
https//orcid.org/0009-0008-4898-5706
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ПІДСТАВИ ВИНИКНЕННЯ ТРАНСКОРДОННИХ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У СИСТЕМІ НАЦІОНАЛЬНОГО ТА МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО ПРАВА

У статті проведено правовий аналіз підстав виникнення транскордонних податкових спорів у системі національного та міжнародного податкового права з метою визначення їх значення для правової кваліфікації спору та вибору належного механізму його вирішення. Встановлено, що виникнення податкового спору зумовлюється не лише наявністю певних обставин у податкових правовідносинах, а й виникненням юридично значущої розбіжності щодо податкових прав та обов'язків, яка набуває правового вираження через відповідні рішення, дії чи інші юридично значущі факти. Обґрунтовано, що іноземний елемент визначає транскордонний характер податкового правовідношення, однак сам по собі не є достатньою підставою для виникнення спору. Транскордонний характер спору формується за умови, що така розбіжність пов'язана з правовідносинами, у яких перетинаються податкові юрисдикції двох або більше держав.

Визначено, що специфіка транскордонних податкових спорів зумовлена взаємодією норм національного та міжнародного податкового права і необхідністю розмежування податкових повноважень двох або більше держав щодо одного платника податків, доходу, прибутку чи господарської операції.

Виокремлено спеціальні підстави таких спорів, пов'язані з визначенням податкового резидентства, кваліфікацією доходів, права держави на оподаткування, наявністю постійного представництва, статусом фактичного отримувача доходу, трансфертним ціноутворенням, оподаткуванням контрольованих іноземних компаній, а також тлумаченням міжнародних податкових договорів та антиабузивних правил.

Обґрунтовано, що подвійне оподаткування є можливим наслідком юрисдикційної суперечності, але не вичерпує підстав виникнення транскордонних податкових спорів. Доведено, що їх основною специфічною підставою є колізія податкових юрисдикцій, що проявляється у конкуренції, взаємовиключності або неузгодженості правових підстав реалізації податкових повноважень двома чи більше державами. Встановлено, що характер такої колізії визначає правову кваліфікацію спору, застосовне регулювання та необхідність поєднання національних і міжнародно-правових механізмів його вирішення.

Ключові слова: *податкове законодавство, податкові відносини, оподаткування, підстави виникнення транскордонних податкових спорів, вирішення транскордонних податкових спорів.*

Постановка проблеми. Розвиток міжнародних економічних відносин зумовлюють розширення податкових правовідносин, пов'язаних із двома або більше податковими юрисдикціями. Транскордонна господарська діяльність та отримання доходів з інших держав потребують взаємодії норм національного й міжнародного податкового права. За таких умов виникають правові розбіжності щодо податкового резидентства, права на оподаткування доходу чи прибутку, наявності постійного представництва, кваліфікації доходів, трансфертного ціноутворення, оподаткування контрольованих іноземних компаній та застосування міжнародних податкових договорів.

Законодавство України не містить визначення поняття «транскордонний податковий спір», а такж і системного підходу до визначення підстав його виникнення, а іноземний елемент сам по собі не породжує спору; необхідною є юридично значуща розбіжність щодо податкових прав та обов'язків між кількома юрисдикціями.

© Швецова Л. А., 2026
Стаття поширюється на умовах ліцензії відкритого доступу CC BY 4.0

Особливої актуальності ця проблематика набуває в умовах імплементації Україною міжнародних податкових стандартів, застосування Багатосторонньої конвенції MLI, розвитку правил трансфертного ціноутворення та оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Отже, визначення підстав виникнення транскордонних податкових спорів потребує врахування колізії податкових юрисдикцій, що проявляється у конкуренції або неузгодженості податкових повноважень двох чи більше держав щодо одного платника, доходу, прибутку чи операції. Її поєднання з юридично значущою розбіжністю визначає специфіку спору та механізм його вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Правові аспекти податкових спорів, їх правової природи, підстав виникнення та способів вирішення досліджувалися у працях Малярчук І. А., Сидорович О. Ю., Чайки О. В., Шкарупи К. В., Заверухи І. Б. та інших учених. Питання міжнародного оподаткування, розмежування податкових юрисдикцій, застосування міжнародних податкових договорів, податкового резидентства, постійного представництва, трансфертного ціноутворення та процедур узгодження спорів досліджували P. Baker, M. Lang, P. Pistone та інші зарубіжні науковці.

Водночас наявні дослідження переважно стосуються загальних положень податкових спорів або окремих інститутів міжнародного оподаткування, тоді як підстави виникнення транскордонних податкових спорів у взаємодії національного та міжнародного податкового права не отримали правового обґрунтування.

У зв'язку з цим актуальним є визначення підстав виникнення транскордонних податкових спорів із урахуванням ролі іноземного елемента, взаємодії національних і міжнародно-правових норм та конкуренції податкових повноважень двох або більше держав.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у комплексному дослідженні підстав виникнення транскордонних податкових спорів у системі національного та міжнародного податкового права, визначенні співвідношення загальних і спеціальних підстав їх виникнення, встановленні правового значення іноземного елемента та обґрунтуванні колізії податкових юрисдикцій як системоутворюючої спеціальної підстави виникнення транскордонного податкового спору.

Виклад основного матеріалу. Підстави виникнення податкового спору доцільно розглядати через категорію юридичних фактів, які зумовлюють виникнення, зміну або припинення податкових правовідносин, а також через обставини, за яких між учасниками таких правовідносин виникає юридично значуща розбіжність щодо реалізації суб'єктивних прав та виконання юридичних обов'язків. У науковій літературі податковий спір характеризується як комплекс взаємопов'язаних правових явищ, на підставі яких виникають, змінюються, припиняються та реалізуються відповідні правовідносини [1].

Виникнення податкового правовідношення саме по собі не породжує спору. Податковий спір виникає за наявності юридично значущої незгоди щодо податкових прав та обов'язків або правомірності рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень.

Окремого значення набуває розмежування категорій «податковий конфлікт» і «податковий спір». Податковий конфлікт може виникати вже на стадії зіткнення приватного інтересу платника податків із публічним інтересом держави щодо забезпечення надходження податкових платежів [2]. Його виникнення пов'язане також з імперативною природою податкових правовідносин, у межах яких держава реалізує владні повноваження щодо встановлення та справляння податків [3]. На відміну від конфлікту, податковий спір характеризується більшою мірою юридичної визначеності та пов'язується з конкретною вимогою, рішенням, дією чи бездіяльністю, правомірність яких підлягає оцінці у відповідній процедурі.

Як зазначає І. Васильєва, податковий спір виникає «внаслідок розбіжностей між платниками податків та податковими органами щодо обчислення та сплати податків», а його безпосереднім проявом є незгода платника з рішенням податкового органу або результатами перевірки [4].

Підстава виникнення спору є одним із критеріїв класифікації податкових спорів поряд із їх предметом та об'єктом [5]. Причини таких спорів можуть полягати у неоднаковому тлумаченні та застосуванні податкового законодавства, різній оцінці фактичних обставин, неправильному визначенні податкового зобов'язання, неврахуванні юридично значущих обставин або недосконалості нормативного регулювання.

Безпосередня юридична підстава пов'язується з конкретним юридично значущим фактом, у якому правова розбіжність набуває формального вираження. До передумов спору, зокрема, може належати неправомірне здійснення контролюючим органом своїх повноважень, що створює загрозу порушення прав платника податків [6].

У внутрішньодержавних податкових правовідносинах такою підставою може бути рішення контролюючого органу про визначення грошового зобов'язання або застосування штрафних санкцій. Відповідно до п. 56.2 ст. 56 Податкового кодексу України платник має право оскаржити рішення контролюючого органу, якщо вважає, що ним неправильно визначено суму грошового зобов'язання або прийнято рішення, що суперечить законодавству чи виходить за межі повноважень [7]. При цьому податкове повідомлення-рішення є юридичним проявом владного рішення, тоді як сам спір виникає внаслідок юридично значущої незгоди платника з таким рішенням.

У сучасних умовах виникненню податкових спорів сприяють системні недоліки податково-правового регулювання, зокрема суперечності законодавства, його часті зміни, недостатня цифровізація, неоднакове застосування санкцій і судової практики, а також недоліки комунікації між платниками податків та суб'єктами владних повноважень [8].

У науковій літературі підстави виникнення податкових спорів пов'язуються з юридично значущими фактами, зокрема прийняттям контролюючим органом рішення, проведенням перевірки, визначенням грошового зобов'язання та застосуванням фінансових санкцій. Саме вони надають розбіжності між учасниками податкових правовідносин правового характеру та створюють підстави для її адміністративного або судового оскарження [9].

Підстави виникнення спору також розглядаються у взаємозв'язку матеріальних, процесуальних і нормативних чинників [10]. Для транскордонних податкових спорів це має особливе значення, оскільки їх правова специфіка визначається не лише іноземним елементом, а й одночасним застосуванням норм національного та міжнародного податкового права.

Іноземний елемент може проявлятися у резидентстві платника в іншій державі, отриманні доходу з іноземного джерела, діяльності через постійне представництво, участі контрольованої іноземної компанії, здійсненні контрольованих операцій або застосуванні міжнародного податкового договору. Транскордонний характер спору, відповідно, пов'язується з перетином податкових юрисдикцій, розподілом податкових повноважень між державами, застосуванням міжнародних договорів, оподаткуванням іноземних доходів та міжнародним адміністративним співробітництвом [11].

Стріяшко Г. М. та Замрига А. В. під транскордонним податковим спором розуміють «конфлікт правовідносин між платником податків та податковими чи митними органами держав різних юрисдикцій», пов'язаний із виконанням міжнародних податкових зобов'язань, застосуванням угод про уникнення подвійного оподаткування або розбіжностями у тлумаченні норм внутрішнього та міжнародного права [12].

Водночас іноземний елемент характеризує транскордонне податкове правовідношення, але сам по собі не є безпосередньою юридичною підставою спору. Для його кваліфікації необхідна юридично значуща розбіжність щодо реалізації податкових прав та обов'язків, пов'язана з розмежуванням податкової компетенції двох або більше держав.

У цьому контексті визначальне значення має колізія податкових юрисдикцій, яка виникає, коли дві або більше держав претендують на реалізацію податкових повноважень щодо одного платника, доходу, прибутку, майна чи господарської операції. Вона може стосуватися податкового резидентства, джерела доходу, постійного представництва, фактичного отримувача доходу, трансфертного ціноутворення, КІК або тлумачення міжнародного податкового договору.

Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування встановлюють правила розмежування податкових прав держав. Модельна конвенція OECD передбачає процедуру взаємного узгодження у випадках, коли оподаткування не відповідає її положенням. Підставою міжнародного податкового спору може бути оподаткування, яке внаслідок дій однієї або обох договірних держав здійснено або може бути здійснено не відповідно до положень міжнародного податкового договору [13].

Отже, транскордонний податковий спір може виникнути ще до фактичного подвійного оподаткування – у зв'язку з розбіжностями щодо резидентства, постійного представництва, права на оподаткування доходу чи застосування договірної пільги. Тому подвійне оподаткування є можливим наслідком колізії податкових юрисдикцій, але не універсальною підставою виникнення транскордонного податкового спору.

Міжнародна податкова юрисдикція не зводиться до випадків фактичного подвійного оподаткування. Спір може виникнути у зв'язку з різним визначенням резидентства, наявності постійного представництва, права держави на оподаткування доходу або застосування договірної податкової

пільги. Тому подвійне оподаткування є можливим наслідком колізії податкових юрисдикцій, а не універсальною підставою виникнення транскордонного податкового спору.

Специфічними юридично значущими обставинами виникнення таких спорів є розбіжності у тлумаченні міжнародних податкових договорів, подвійне податкове резидентство, коригування трансфертного ціноутворення, подвійне включення доходу до податкової бази, застосування правил КІК та невизнання права на договірні податкові переваги. Ці обставини відображають конкуренцію або неузгодженість податкових повноважень держав і можуть трансформуватися у юридично значущу розбіжність між платником та контролюючим органом або між компетентними органами держав.

Підхід OECD підтверджує, що виникнення транскордонних податкових спорів пов'язане з розбіжностями щодо належності права оподатковувати певний дохід між податковими юрисдикціями [14]. Статистичні матеріали OECD щодо MAP також засвідчують значний обсяг спорів, пов'язаних із розподілом податкових прав між державами [15].

У дослідженні «Порівняльний аналіз податкового законодавства ЄС та України» виникнення транскордонних податкових спорів пов'язане із неузгодженістю регулювання міжнародного оподаткування, відмінностями у застосуванні міжнародних договорів та конкуренцією податкових юрисдикцій. До системних причин віднесено «неповна гармонізація податкового законодавства України з правом ЄС, неповна імплементація міжнародних податкових стандартів, недостатня визначеність правил оподаткування транскордонних операцій та окремих механізмів міжнародного оподаткування, а також обмеженість процедур міжнародного врегулювання спорів» [16]. Водночас ці обставини слід відмежовувати від безпосередніх юридичних підстав спору – конкретних рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу та інших юридично значущих фактів.

Особливе значення мають трансфертне ціноутворення та принцип «витягнутої руки». Спеціальною підставою транскордонного податкового спору може бути невідповідне застосування принципу «витягнутої руки» та пов'язане з цим коригування прибутку, якщо податкові юрисдикції по-різному визначають оподатковуваний прибуток пов'язаних підприємств [17]. Додатковою підставою може бути відмова у застосуванні договірних податкових переваг через зловживання міжнародним договором, зокрема treaty shopping або застосування правила основної мети (PPT) [18].

Ефективне вирішення транскордонних податкових спорів потребує не лише національного судового контролю, а й міжнародної координації. BEPS Action 14 спрямована на посилення механізмів взаємного узгодження, оскільки специфічною особливістю транскордонних податкових спорів є їх можливе виникнення у зв'язку з розбіжностями щодо тлумачення та застосування міжнародних податкових договорів, що зумовлює необхідність спеціальних процедур міжнародного узгодження [19]. Відповідно до MLI, міжнародно-правовою підставою транскордонного податкового спору є оподаткування, здійснене або таке, що може бути здійснене всупереч положенням міжнародного податкового договору внаслідок дій однієї чи обох договірних юрисдикцій [20].

Отже, юридична обумовленість транскордонного податкового спору має два рівні: загальний – юридично значуща розбіжність щодо податкових прав та обов'язків або правомірності рішення, дії чи бездіяльності контролюючого органу; спеціальний – іноземний елемент, пов'язаний із розмежуванням або конкуренцією податкових повноважень двох чи більше держав.

У цьому контексті колізію податкових юрисдикцій пропонується визначати як юридично значущу конкуренцію, взаємовиключність або неузгодженість правових підстав реалізації податкових повноважень двома чи більше державами щодо одного платника податків, доходу, прибутку, майна або господарської операції. Ця конструкція характеризує специфічну юридичну ситуацію, що зумовлює транскордонний характер спору.

В свою чергу, такий підхід відповідає доктрині міжнародного податкового права щодо розмежування податкових повноважень держав та усунення подвійного оподаткування [13; 21; 22]. Положення Арбітражної конвенції 90/436/ЄЕС додатково підтверджують, що спеціальними підставами окремих транскордонних спорів можуть бути коригування прибутку асоційованих підприємств та визначення прибутку постійного представництва, якщо такі дії призводять або можуть призвести до подвійного оподаткування [24].

Висновки. Колізія податкових юрисдикцій є ширшою категорією, ніж подвійне оподаткування, оскільки може виникнути ще на стадії визначення права держави на оподаткування. Тому транскордонний податковий спір доцільно розглядати як юридично оформлену розбіжність

між учасниками транскордонних податкових правовідносин щодо виникнення, змісту, обсягу або реалізації податкових прав та обов'язків, яка зумовлена іноземним елементом і пов'язана з розмежуванням, конкуренцією або неузгодженістю податкових юрисдикцій двох чи більше держав.

Список літератури:

1. Тильчик В. В. Поняття і суть податкових спорів між органами Державної податкової служби та платниками податків. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 3. С. 110–114.

2. Сидорович О. Ю. Вирішення конфлікту інтересів між платниками податків та фіскальними органами: пріоритети реформування. *Світ фінансів*. 2016. № 1. С. 160–172.

3. Заверуха О. Податковий конфлікт: природа та підстави диференціації. *Право України.* 2020. № 4. С. 21–31.

4. Васильєва І. Визначення юридичної природи та поняття податкового спору. 5 Міжнародна науково-практична конференція *«Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» Податкові спори в адміністративному судочинстві* (м. Київ 4–5 липня 2022) URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf

5. Малярчук І. А. Класифікація податкових спорів. *Актуальні проблеми політики.* 2013. Вип. 48. С. 349–357.

6. Чайка В. В. Самозахист прав платників податків в умовах реалізації заходів податкового контролю. *Судовий розгляд податкових і митних спорів* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. С. 340–343.

7. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України.* 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

8. Бліхар М. М. Податкові правовідносини як форма реалізації владних повноважень у сфері фінансового регулювання. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право.* 2025. Вип. 91. Ч. 3. С. 22–28.

9. Лютікова П.С., Лютікова М.О., Бучинський О.Б. «Classification of Tax Disputes : Legal-Theoretical Peculiarities». *Право і суспільство.* 2019. № 5. Ч. 1. С. 185–192)

10. Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Адміністративно-правовий захист прав платників податків : навчальний посібник. Львів : СПОЛОМ, 2021. 240 с.

11. Швецова Л. А. Подвійне оподаткування наскрізних дивідендів у механізмі контрольованих іноземних компаній як передумова виникнення транскордонних податкових спорів. *Роль юридичної науки у формуванні сучасної правової держави* : матеріали Всеукраїнської наукової конференції (м. Київ, 26–27 червня 2026 р.). Одеса : Видавництво «Молодий вчений», 2026. 90 с.

12. Стріяшко Г. М., Замрига А. В. Захист прав платників податків у транскордонних податкових спорах: адміністративно-правовий і міжнародно-правовий підходи. *Наукові перспективи*. 2025. № 9 (63). С. 1246–1257.

13. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris : OECD Publishing, 2017. Article 25. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/mtc _cond-2017-en.pdf

14.OECD. Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris : OECD Publishing, 2024.

15. OECD. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Statistics 2023. Paris : OECD Publishing, 2024.

16. Слуцький Б. Порівняльний аналіз податкового законодавства ЄС та України : аналітична записка. Центр економічної стратегії. 30 вересня 2025 р.

URL:https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2025/10/tinovyj-zvit-1.pdf?utm _source = chatgpt.com

17.OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris : OECD Publishing, 2022.

18.OECD. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Action 6: 2015 Final Report. Paris : OECD Publishing, 2015.

19.OECD. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report. Paris : OECD Publishing, 2015.

20.OECD. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Paris : OECD Publishing, 2016.

21.Baker P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. 2nd ed. London : Sweet & Maxwell, 1994.

22.Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. 2nd ed. Vienna : Linde, 2013.

23.Pistone P. European Tax Law on Direct Taxation. Amsterdam : IBFD, 2018.

24. 90/436/EEC: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises – Final Act – Joint Declarations – Unilateral Declaracions URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/convention/1990/436/oj/eng

Shvetsova L. A. GROUNDS FOR THE EMERGENCE OF CROSS-BORDER TAX DISPUTES WITHIN THE SYSTEM OF NATIONAL AND INTERNATIONAL TAX LAW

This article provides a legal analysis of the grounds for the emergence of cross-border tax disputes within the framework of national and international tax law, with the aim of determining their significance for the legal classification of a dispute and the selection of the appropriate mechanism for its resolution. It has been established that the emergence of a tax dispute is determined not only by the existence of certain circumstances in tax legal relations, but also by the emergence of a legally significant discrepancy regarding tax rights and obligations, which finds legal expression through relevant decisions, actions or other legally significant facts. It is argued that the foreign element determines the cross-border nature of the tax legal relationship, but is not in itself a sufficient ground for a dispute to arise. The cross-border nature of the dispute arises provided that such a disagreement relates to legal relationships in which the tax jurisdictions of two or more states intersect.

It has been established that the specific nature of cross-border tax disputes stems from the interaction between the provisions of national and international tax law and the need to delineate the tax powers of two or more states in relation to a single taxpayer, income, profit or business transaction.

Specific grounds for such disputes have been identified, relating to the determination of tax residency, the classification of income, a state's right to tax, the existence of a permanent establishment, the status of the beneficial owner of income, transfer pricing, the taxation of controlled foreign companies, as well as the interpretation of international tax treaties and anti-abuse rules.

It is argued that double taxation is a possible consequence of a jurisdictional conflict, but does not exhaust the grounds for the emergence of cross-border tax disputes. It has been demonstrated that their main specific cause is a conflict of tax jurisdictions, which manifests itself in competition, mutual exclusivity or inconsistency between the legal bases for the exercise of tax powers by two or more states. It has been established that the nature of such a conflict determines the legal classification of the dispute, the applicable regulatory framework and the need to combine national and international legal mechanisms for its resolution.

Keywords: *tax legislation, tax relations, taxation, grounds for the emergence of cross-border tax disputes, resolution of cross-border tax disputes.*

Дата першого надходження статті до видання: 01.09.2026
Дата прийняття статті до друку після рецензування: 15.09.2026
Дата публікації (оприлюднення) статті: 18.11.2026