

УДК 343.359.2:341

В.М. Михалчич,
здобувач Державного науково-дослідного
інституту МВС України

ПОДАТКОВИЙ СУВЕРЕНІТЕТ ЯК СКЛАДОВА ДЕРЖАВНОГО СУВЕРЕНІТЕТУ КРАЇНИ

У статті розглядаються теоретичні підходи до визначення поняття “податковий суверенітет” як складової державного суверенітету, що має забезпечити економічний простір країни, невтручання в її внутрішні економічні процеси та розвиток рівноправних взаємовигідних відносин з іншими країнами; формулюється авторський підхід до визначення зазначеної категорії.

Ключові слова: суверенітет, податковий суверенітет, податкова юрисдикція.

В статье рассматриваются теоретические подходы к определению понятия “налоговый суверенитет” как составляющей государственного суверенитета, призванного обеспечить экономическое пространство страны, невмешательство в ее внутренние экономические процессы, развитие равноправных взаимовыгодных отношений с другими странами; формулируется авторский подход к определению указанной категории.

Ключевые слова: суверенитет, налоговый суверенитет, налоговая юрисдикция.

Paper considers theoretical approaches to the definition of the “tax sovereignty” as a component of a state sovereignty, designed to ensure economic space of the country, non-interference in the internal economic processes of the country and the development of mutually beneficial relations with other countries; author’s approach to the definition of the specified category is formulated.

Keywords: sovereignty, tax sovereignty, tax jurisdiction.

16 липня 1990 року було прийнято Декларацію “Про державний суверенітет України” [1], в якій проголошено суверенітет нашої країни. Поняття “суверенітет” (від фр. *souverainete* – верховна влада) – це складна категорію, яка включає декілька складових: суверенітет держави, суверенітет народу, суверенітет нації, податковий суверенітет тощо. Суверенітет держави визначається науковцями як основна і невід’ємна якість відповідної влади, що засвідчує її верховенство в межах власної території і незалежність та забезпечує її універсальну правосуб’єктність у міжнародному праві (В. Шаповал [2, с. 122], І.І. Лукашук [3, с. 20]); до суверенітету народу підходять як до забезпечення принципу народного суверенітету, що означає первинність влади народу і проявляється через участь народу як суб’єкта в здійсненні державної влади (Л.С. Мамут [4, с. 18], Ю.О. Тихомиров [5 с. 176], Ф.Ф. Конєв [6, с. 7], В. Федоренко [7, с. 232] та інші); суверенітет нації визначають як право етнічної спільноти на самостійне вирішення питань її політичного буття, на самовизначення (Ю.Г. Барабаш [8, с. 28], Ф. Кукуяма [9, с. 199] ті інші). Не можна говорити про остаточну визначеність у юридичній доктрині наведених вище складових суверенітету, навколо них продовжуються наукові дискусії, проте жодна не викликала такої жвавої дискусії, як визначення податкового суверенітету [10, с. 7; 11, с. 49; 12; 13, с. 89]. У науковій площині

навіть немає єдиного підходу до її назви. Одні науковці досліджують податковий суверенітет (Л.І. Вдовічена [14, с. 89], Л. Карт [15, с. 14], Х. Оберсон [16, с. 12]), другі – фіскальний суверенітет (Е.В. Давискиба, Ю.В. Бережна [11, с. 49], М.Ю. Орлов [17, с. 19]), треті – митний суверенітет (К.К. Сандровський [18, с. 58–63]), четверті використовують поняття “податковий (фіскальний) суверенітет” (А.А. Шахмамєтьєв [10, с. 7] А.І. Погорлецький [19, с. 10]). Конституційний суд Російської Федерації з 1996 року використовує поняття “фіскальний суверенітет держави”, не надаючи його визначення і не окресливши його ознак [20].

Саме тому дослідження теоретичних підходів до визначення поняття “податковий суверенітет” та формулювання авторської позиції з цього питання набуває особливої актуальності.

М.Ю. Орлов [17, с. 19] визначає фіскальний суверенітет держави як абсолютні повноваження державної влади по визначенню джерел прибутку держави незалежно від волі платників чи інших суб’єктів, засобів примусу, що мають забезпечити захист майнових інтересів держави, здійснення державного контролю, мета якого – забезпечення своєчасності виявлення порушень майнових інтересів держави, розміри податкових ставок, податкових нарахувань, способи стягнення тощо. Л.І. Вдовічена [14, с. 91], аналізуючи сутність фіскального суверенітету, робить висновок, що він становить абсолютну владу держави визначати дохідні джерела скарбниці незалежно від волі платників та інших суб’єктів права, наполягає, що назва “фіскальний суверенітет” є невдалою, оскільки виражає лише одну функцію – фіскальну, і пропонує застосовувати визначення “податковий суверенітет” як таке, що найбільш повно окреслює коло повноважень держави на міжнародному рівні. Її думку розділяють Л. Карту [15, с. 14], Х. Оберсон [16, с. 12], за визначенням яких податковий суверенітет – це повноваження держави зі створення податкової системи та її застосовування. На думку О.В. Давискиби, Ю.В. Бережної [11, с. 50], фіскальний суверенітет становить наявність у держави повноважень з визначення джерел державного бюджету і реалізації фіскальної політики, що не залежить від волі інших учасників податкових правовідносин – суспільства в особі платників, інших держав і міждержавних об’єднань і включає в себе повноваження держави щодо регулювання не лише податкових, але й тих правовідносин, які виникають у зв’язку з встановленням інших видів бюджетних доходів, а тому визначення його як “фіскальний суверенітет” є більш вірним. А.І. Погорлецький [19, с. 10] пропонує об’єднати у назві обидва терміни (що, на наш погляд, є найоптимальнішим варіантом, оскільки враховує як податкові, такі і фіскальні аспекти, на яких наголошували науковці) і визначає податковий (фіскальний) суверенітет держави як спроможність вводити на власній території своєї юрисдикції (фіскальній території) будь-які податки та контролювати їх стягнення. А.А. Шахмамєтьєв [10, с. 9] підтримує його пропозицію щодо доцільності визначення категорії, що розглядається, як “податковий (фіскальний) суверенітет”, проте зазначає, що його не можна визначати через категорію податкової юрисдикції, оскільки вони становлять дві різні категорії: податковий (фіскальний) суверенітет держави – це право держави встановлювати податки (інші джерела надходжень до бюджету) виключно на території держави, тобто обмежений просторовими межами, тоді як податкова (фіскальна) юрисдикція – це форма практичної реалізації фактичного об’єму повноважень держави у сфері оподаткування на території її податкової юрисдикції відносно об’єктів, пов’язаних з нею. За його визначенням, податковий суверенітет обмежується територією держави, оскільки абсолютна влада держави можлива лише всередині її території.

Його думку поділяє Л.І. Вдовічена [14, с. 92], яка на підставі юридичного аналізу сутності податкового (фіскального) суверенітету та податкової (фіскальної) юрисдикції робить висновок, що вони становлять вираження повноважень держави з приводу встановлення і стягнення податків, при цьому при встановленні податків ні податковий суверенітет, ні податкова юрисдикція нічим не обмежуються (крім конституційних принципів), в той час як при стягненні податків податковий суверенітет обмежується матеріальними умовами життя й суверенітетом інших держав, а отже, збирати податки держава може виключно на власній території, тоді як податкова юрисдикція, що проявляється в можливості стягувати податки з власних платників-резидентів, які отримують дохід за її межами, територіальними межами не обмежується.

Аналіз визначень, що надаються науковцями, дає нам підстави стверджувати, що наявність різних підходів до визначення наведеної вище складової категорії “суверенітет” обумовлена невірним підходом до визначення понять “податковий (фіскальний) суверенітет” та “податкова (фіскальна) юрисдикція”, які деякі науковці помилково об’єднують. Виходячи з проведеного дослідження, констатуємо, що до основних ознак податкового (фіскального) суверенітету можна віднести такі: 1) він становить абсолютне право держави встановлювати та стягувати будь-які види податків, зборів та інших платежів, що є прибутковими джерелами державного бюджету; 2) він діє в межах податкової території держави; 3) він не обмежується волею осіб, на які відповідно до законодавства покладаються податкові обов’язки внаслідок їх зв’язку з територією цієї держави. Отже, податковий суверенітет – це абсолютне право держави закріплювати на своїй території будь-які норми, що регулюють встановлення податків, зборів та інших платежів, які становлять прибуткові джерела державного бюджету, і вимагає наявності трьох складових – влади (яка встановлює податки), території (на якій встановлюються зазначені податки) та суб’єктів (які пов’язані з цією територією).

До ознак податкової (фіскальної) юрисдикції можна віднести такі: 1) вона становить абсолютне право як встановлювати податки, збори та інші платежі, що є прибутковими джерелами державного бюджету, так і стягувати зазначені податки; 2) податкова (фіскальна) юрисдикція не обмежується податковою територією держави; 3) податкова (фіскальна) юрисдикція буває двох видів: територіальна податкова юрисдикція – право встановлювати і стягувати податки в межах податкової території держави та податкова юрисдикція по особах – право встановлювати і стягувати податки поза податковою територією держави з власних платників-резидентів, які отримують дохід за межами податкової території держави. Отже, податкова юрисдикція є абсолютним правом держави як встановлювати податки, збори та інші платежі, що становлять прибуткові джерела державного бюджету, так і стягувати зазначені податки як в межах податкової території (територіальна податкова юрисдикція), так і поза такими межами – з власних платників податків-резидентів, які отримують дохід за межами податкової території держави (юрисдикція по особах).

Таким чином, податковий суверенітет як складова суверенітету держави становить абсолютне право держави встановлювати та стягувати податки, збори та інші платежі, що є прибутковими джерелами державного бюджету, який включає в себе дві складові – “податковий (фіскальний) суверенітет” та “податкову (фіскальну) юрисдикцію”.

Особливу увагу привертає необхідність визначення мети встановлення податкового суверенітету. Як зазначає Ф. Нітті [21, с. 241], держава повинна забезпечити неподільні суспільні послуги, одержувачем яких є не окремі індивіди,

а суспільство в цілому (оборона, підтримка громадського порядку, освіта, охорона здоров'я і т. ін.), для чого їй необхідно формувати фінансові ресурси, що здійснюється за допомогою встановлення податків, зборів та інших платежів, що становлять прибуткові джерела державного бюджету, а отже, податковий суверенітет має забезпечити формування фінансових ресурсів держави. На думку О.В. Давискіби та Ю.В. Бережної [11, с. 49], податковий суверенітет має забезпечити національну податкову безпеку, оскільки його наявність створює економічний простір країни, забезпечує невтручання у внутрішні справи країни та розвиток рівноправних взаємовигідних відносин з іншими країнами,

Підсумовуючи зазначене, констатуємо, що податковий суверенітет країни як складова суверенітету держави – це абсолютне право держави встановлювати та стягувати податки, збори та інші платежі, що становлять прибуткові джерела державного бюджету, з метою формування фінансових ресурсів країни, її економічного простору, забезпечення невтручання у внутрішні економічні процеси країни та розвитку рівноправних взаємовигідних відносин з іншими країнами; податковий суверенітет включає в себе дві складові – “податковий (фіскальний) суверенітет” та “податкову (фіскальну) юрисдикцію”.

Податковий (фіскальний) суверенітет та податкова (фіскальна) юрисдикція, з одного боку, є взаємоузгодженими категоріями, оскільки не можуть існувати одна без другої, а з іншого, – створюють конфлікт, який проявляється в тому, що в силу податкового (фіскального) суверенітету норми податкового законодавства однієї держави не можуть розповсюджуватися на територію інших, проте в силу податкової (фіскальної) юрисдикції зазначені норми можуть застосовуватися до певних об'єктів оподаткування або категорій осіб, що знаходяться на території інших держав. В умовах глобалізації, розвитку економічних відносин, міжнародної інтеграції та поширення міжнародної економічної діяльності суб'єктів господарювання, що призводить до збільшення об'єкта міжнародного обігу товарів, робіт та послуг, цей конфлікт загострюється. Основними аспектами, при яких загострення конфлікту між податковим (фіскальним) суверенітетом та податковою (фіскальною) юрисдикцією проявляється найсильніше, є оподаткування іноземних юридичних і фізичних осіб; оподаткування міжнародних угод та інвестиційних операцій, що здійснюються національними суб'єктами податкового права; оподаткування об'єктів, розташованих на території держави, що належать іноземним особам, і т. ін., внаслідок чого відбувається подвійне оподаткування, ухилення від сплати податків в міжнародному масштабі та інші негативні наслідки. Для запобігання та усунення зазначених наслідків державами розроблюються та приймаються у встановленому порядку угоди, конвенції та інші нормативні акти, які мають врегулювати конфлікт між податковим (фіскальним) суверенітетом держави та її податковою (фіскальною) юрисдикцією. Питання нормативного врегулювання конфлікту між наведеними вище категоріями може стати темою подальших наукових досліджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про державний суверенітет України : Декларація від 16 липня 1990 року // Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). – 1990. – № 31. – Ст. 429.
2. Шаповал В.М. Сучасний конституціоналізм / В.М. Шаповал. – К. : Салком ; Юрінком Інтер, 2005. – 560 с.
3. Лукашук И.И. Международное право. Общая часть : учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / И.И. Лукашук. – М. : БЕК, 2001. – 432 с.
4. Мамут Л.С. Народ в правовом государстве / Л.С. Мамут. – М. : Норма, 1999. – 150 с.

5. *Тихомиров Ю.А.* Современное публичное право : монография / Ю.А. Тихомиров. – М. : Эксмо, 2008. – 448 с.
6. *Конев Ф.Ф.* Суверенитет : народный или национальный? / Ф.Ф. Конев // Конституционное и муниципальное право. – 2005. – № 6. – С. 5–7.
7. *Федоренко В.* Щодо сутності та змісту категорій “народний суверенитет”, “народне волевиявлення”, “безпосередня демократія”, “форма безпосередньої демократії” та їх співвідношення в конституційній правотворчості / В. Федоренко // Вісник Конституційної Асамблеї. – 2013. – № 1. – С. 230–237.
8. *Барабаш Ю.Г.* Народ і нація як суб’єкти конституційного права / Ю.Г. Барабаш // Конституційний процес в Україні : здобутки та проблеми : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (Харків, 25–26 червня 2009 р.). – Х. : Право, 2009. – С. 27–34.
9. *Фукуяма Ф.* Сильное государство. Управление и мировой порядок в XXI веке / Ф. Фукуяма. – М. : АСТ Москва : Хранитель, 2006. – 220 с.
10. *Шахмаметьев А.А.* Международное налоговое право / А.А. Шахмаметьев. – М. : Тривант, 2009. – 140 с.
11. *Давыскиба Е.А.* Фискальный суверенитет как основа национальной налоговой безопасности / Е.А. Давыскиба, Ю.В. Бережная // БізнесІнформ. – 2011. – № 2. – С. 49–51.
13. *Ревенко О.В.* Податкові наслідки інтеграційних процесів України в контексті податкової конкуренції / О.В. Ревенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/conf/2013-4/doc/4/02.pdf>.
14. *Вдовічена Л.І.* Податковий суверенитет і податкова юрисдикція держави: співвідношення понять / Л.І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2007. – Вип. 427. – Правознавство. – С. 89–94.
15. *Cartou L.* Droit fiscal international et européen / L. Cartou. – Paris : Dalloz, 1981. – P. 14.
16. *Oberson X.* Precis de droit fiscal international / X. Oberson. – Berne : Staempfli Editions SA., 2001. – P. 11.
17. *Орлов М.Ю.* Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства / М.Ю. Орлов // Финансовое право. – 2006. – №2. – С. 19.
18. *Сандровский К.К.* Международное таможенное право : учебник. / К.К. Сандровский : К. : Знання, 2000. – 461 с.
19. *Погорлецкий А.И.* Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А.И. Погорлецкий. – СПб. : Изд-во С.-Петербур. гос. ун-та, 2005. – 310 с.
20. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года № 20-П // Вестник Конституционного Суда РФ. – 1996. – № 5.
21. *Нитти Ф.С.* Основные начала финансовой науки / Ф.С. Нитти. – М. : 1904. – 176 с.

Отримано 07.05.2014