

УДК 347.73

**Євген Маринчак,**

канд. юрид. наук,

юрист (приватна юридична практика)

## СПІВВІДНОШЕННЯ ПОДАТКОВОГО СУВЕРЕНІТЕТУ ТА ПОДАТКОВОЇ ЮРИСДИКЦІЇ ДЕРЖАВИ

У статті досліджується проблематика співвідношення податкового суверенітету та податкової юрисдикції держави. Розглядаються наукові позиції щодо виключного права держави на запровадження податкових правовідносин. Аналізуються види та рівні поширення податкової юрисдикції держави. У статті запропоновані авторські підходи до співвідношення податкового суверенітету та податкової юрисдикції.

**Ключові слова:** податковий суверенітет, податкова юрисдикція, резиденти, фінансові правовідносини.

**Постановка проблеми.** У докторальних джерелах фінансового права немає єдиної позиції стосовно співвідношення податкового суверенітету та податкової юрисдикції держави. Розбіжності в поглядах полягають у тому, що ці правові категорії науковцями обґрунтовуються з різних позицій: як незалежні; як тотожні поняття або як такі. Що співвідносяться як загальне та ціле. Так, А. І. Погорлицький визначає податковий (або фіскальний) суверенітет як право держави, що діє як суб'єкт публічного права, вводити на території своєї юрисдикції (так званої фіскальної території) будь-які податки та контролювати їх збір. У цьому визначенні простежується ототожнення податкового суверенітету з податковою територіальною юрисдикцією [1]. R.S.J. Martha розглядає податковий суверенітет та податкову юрисдикцію як окремі категорії – у галузі міжнародного права чітко розрізняють поняття «суверенітет» і «юрисдикція». Серед учених, що вивчають міжнародні аспекти оподаткування, прийнято використовувати поняття «суверенітет в області оподаткування» (фіскальний суверенітет) і «юрисдикція в області оподаткування» (фіскальна юрисдикція) як взаємозамінні [2]. Але все ж таки ціла низка науковців дотримується позиції, що податковий суверенітет та податкова юрисдикція співвідносяться як загальне та ціле. У зв'язку з такою невизначеністю ця проблематика потребує додаткового дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Безпосередню проблематику співвідношення податкового суверенітету та податкової юрисдикції досліджували: Л. І. Вдовічена, яка дійшла висновку, що податковий суверенітет і податкова юрисдикція виступають

як взаємодоповнювальні та взаємозалежні категорії, котрі виступають частиною такої ознаки держави, як державний суверенітет [3]; Р. М. Лещенко, котрий здійснив класифікацію офшорних юрисдикцій, дослідив історію їх виникнення [4]; І. М. Мусяйчук, яка проаналізувала персональну податкову юрисдикцію держави [5]. Питання податкової юрисдикції держави на науковому рівні також розглядали представники доктрини фінансового права, такі як Л. К. Воронова, Д. О. Гетманцев, Н. Л. Губерська, С. Т. Кадькаленко, М. П. Кучерявенко, О. А. Лукашев, Н. Ю. Пришва та інші.

Не вирішені раніше проблеми. Натепер відсутні комплексні дослідження співвідношення податкового суверенітету та податкової юрисдикції, що враховують міждержавні відносини та фінансово-правовий зв'язок фізичних та юридичних осіб із відповідними видами податкових юрисдикцій.

**Метою статті** є оновлення та доповнення наукових положень щодо податкового суверенітету та юрисдикції держави

**Виклад основного матеріалу.** Однією з головних ознак сучасної держави, поряд із територією, населенням та публічною владою, є здатність породжувати податкові правовідносини. Податковий суверенітет держави – це визнане міжнародним співтовариством виключне право держави на породження податкових правовідносин на своїй території. Адже сучасна фінансова система держави ґрунтується не на надходженнях до публічних фондів коштів від реалізації сировини або доходів від доменів чи регалій, а на оподаткуванні – всі державні інститути забезпечуються фінансовими ресурсами

переважно з податкових надходжень. Таким чином, податковий суверенітет – це одна з головних ознак сучасної держави.

Саме поняття «податковий суверенітет» досить рідко використовується в українській науково-правовій літературі. Причина цього – малодослідженість цієї ознаки держави й відсутність у правовій науці чіткого визначення даного поняття [3].

Для ґрунтовного розуміння правової категорії «суверенітет» варто звернути увагу на конституційні положення. Відповідно до ст. 5 Конституції України носієм суверенітету і єдиним джерелом влади в Україні є народ. Народ здійснює владу безпосередньо і через органи державної влади та органи місцевого самоврядування [6].

Із цієї конституційної норми простежується прямий та безпосередній політико-правовий зв'язок між фізичними особами та державою. Держава – це особлива політико-правова форма організації суспільства, що створена з метою забезпечення належного рівня його існування та розвитку через функціонування відповідних соціальних інституцій. Іншими словами, першоджерелом та найвищою владою (суверену) на території України є народ, який організований у форму держави.

Однак, відповідно до ст. 74 Конституції України [6], народ як носій суверенітету України обмежений у праві безпосередньо впливати на публічні фінанси. Якщо виходити з «букви закону», то можна дійти висновку, що носієм державного суверенітету є народ України, який наділений верховним повним, виключним та безпосереднім правом на регулювання будь-яких відносин у державі, окрім податкових та бюджетних.

Ця теза відповідає позиції Конституційного Суду України, відповідно до якої народ, як носій суверенітету і єдине джерело влади в Україні, здійснюючи своє волевиявлення через всеукраїнський референдум за народною ініціативою, може приймати закони України, крім законів, прийняття яких на референдумі не допускається згідно з Конституцією України [7].

З вищеведеного можна побачити, що хоча народ і є носієм суверенітету і єдиним джерелом влади в Україні, але його суверенні правомочності обмежені.

З огляду на дві антагоністичні позиції щодо найвищої влади в Україні, існує колізія народного та державного суверенітетів, зокрема, в частині публічних фінансів. На думку Л. І. Вдовіченої, фіскальний суверенітет – це володіння верховною державною владою повноваженнями з визначення дохідних джерел держави, реалізація яких не залежить ні від інших держав, ні від суспільства.

Іншими словами, реалізація принципу «фіскального суверенітету» означає абсолютну владу держави визначати дохідні джерела скарбниці, не будучи залежним від волі платників або інших суб'єктів права [3].

Якщо виходити з тематики даного дослідження, цілком очевидно, що податковий суверенітет – це потенційна можливість суверенного утворення на породження податкових правовідносин. Аналогічного висновку дійшла Л. І. Вдовічена, яка зазначила, що у податковій системі держави податковий суверенітет реалізується в правах самої держави самостійно та повною мірою приймати рішення про стягнення податків, визначати об'єкти оподаткування, коло платників податків, розміри податкових нарахувань, способи стягнення податків [3].

Водночас юрисдикція – це сфера вольового впливу держави на відносини, що в ній відбуваються або які мають відбуватися з волі держави. Юрисдикція – це похідне правове явище від суверенітету держави, що полягає в здатності держави поширювати владно-майновий вплив на фізичних та юридичних осіб, що безпосередньо пов'язані з державою. Податкова юрисдикція створюється з державної волі у формі загальнообов'язкових актів прямої дії з метою забезпечення функціонування державних інститутів.

Однак на сучасному етапі розвитку держави не обмежують дію податкової юрисдикції лише власною територією та громадянами. На відміну від громадянства – політико-правового зв'язку фізичної особи з державою, в сучасному світі податкові правовідносини ґрунтуються на принципі резиденства – фінансово-правовому зв'язку фізичної особи з певною податковою юрисдикцією.

Податкова юрисдикція держави поширюється на двох рівнях: на територіальному та персональному.

Територіальний рівень – це поширення податкової юрисдикції на територію держави, яка включає весь її геофізичний та цифровий простір, а саме: сухопутну територію, внутрішні води, виключну морську економічну зону, повітряний простір, цифровий простір, морські та повітряні судна.

Персональний рівень – поширення податкової юрисдикції держави на фізичних та юридичних осіб, що мають фінансово-правовий зв'язок із державою, зокрема:

– фізичні та юридичні особи – резиденти – мають обов'язок зі сплати обов'язкових платежів з усіх джерел доходу, незалежно від території їх походження (територія держави, територія третьої держави, міжнародна територія);

– фізичні та юридичні особи – нерезиденти – мають обов'язок зі сплати обов'язкових

платежів з доходів, джерелом походження яких є лише територія держави.

Таким чином, податкова юрисдикція – фактична реалізація державного суверенітету щодо встановлення, зміни та припинення податкових правовідносин у межах суверенної території держави та осіб, що пов'язані з державою фінансово-правовим зв'язком.

Варто звернути увагу на те, що сучасна податкова юрисдикція держави не обмежується лише загальнодержавним рівнем оподаткування. У державах, у межах суверенної території, створюються податкові юрисдикції на різних рівнях: загальнодержавному, регіональному, місцевому. Доволі поширеним явищем є створення спеціальних податкових юрисдикцій – оншорних/офшорних податкових юрисдикцій, експортно-виробничих, науково-технологічних зон тощо.

Окремої уваги потребують відносини в міжнародних економічних союзах. З поглибленням міждержавного економічного співробітництва виникла тенденція до гармонізації податкового законодавства держав у межах економічних союзів [8].

У сімдесятих роках минулого століття ЄС отримував власні фінансові ресурси у формі митних зборів, сільськогосподарських зборів та відсотка гармонізованої податкової бази податку на додану вартість у державах-членах. Національні внески, якими фінансувалися публічні фонди ЄС безпосередньо після його заснування у 1957 році, тимчасово припинилися. Проте натеper національними внесками знову ж таки фінансується 85 відсотків бюджету ЄС. У 2010 році Європейська Комісія запропонувала такі податки для фінансування бюджету ЄС: 1. оподаткування фінансового сектора; 2. доходи від аукціону в рамках системи торгівлі викидами парникових газів; 3. збори, пов'язані з повітряним транспортом; 4. податок на додану вартість; 5. податок на енергію; 6. податок на прибуток підприємств. У своєму останньому повідомленні в 2011 році Європейська Комісія запропонувала лише два податки: європейський податок на додану вартість та податок з фінансових транзакцій [9]. Проблематика встановлення наднаціональним утворенням власного оподаткування лежить у двох площинах – необхідності формування публічних фондів коштів та обмеженні податкового суверенітету держав-членів. Говорити про абсолютну або часткову втрату фіскального суверенітету передчасно. Держави-члени не втрачають щось безповоротно – вони отримують зворотне фінансування відповідно до затверджених програм. Класична абсолютна концепція державного податкового суверенітету більше не може бути адекватною для відносин у ЄС [9].

У сучасному світі податковий суверенітет держави може бути обмежений поширенням наддержавної податкової юрисдикції, яскравим прикладом цього є податкові правовідносини в Європейському Союзі.

### Висновки

Підсумовуючи вищенаведене, можна дійти таких висновків.

Правових підстав ототожнювати податковий суверенітет та податкову юрисдикцію немає, оскільки це принципово різні правові категорії. Податковий суверенітет – це лише загальний принцип, ознака держави та потенційна можливість суверенного утворення породжувати податкові правовідносини на своїй території, а податкова юрисдикція – це фактична реалізація такої можливості у формі видання правових норм щодо встановлення обов'язкових платежів з метою формування дохідної частини публічних фондів суверенного утворення.

Але висновки про співвіднесення податкового суверенітету та податкової юрисдикції як загального та цілого також є передчасними. Річ не тільки у функціонуванні наддержавних утворень, а й у тому, що, аналізуючи міжнародну політичну структуру світу, можна віднайти цілу низку територій, населення яких не володіє суверенітетом, але володіє власною податковою юрисдикцією. Одним із прикладів може бути Вільно асоційована держава Пуерто-Рико – державоподібне утворення, що перебуває під протекторатом Сполучених Штатів Америки з власною податковою юрисдикцією. У цьому разі податковий суверенітет та податкова юрисдикція є самостійними правовими категоріями, що не залежать одна від іншої.

Таким чином, досліджувані правові категорії потрібно розглядати не лише з позиції фінансового права, а в комплексі з конституційним та міжнародним публічним правом.

### Список використаних джерел:

1. Погорлецкий А. И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности. СПб., 2006. С. 13.
2. Martha, R.S.J., The Jurisdiction to Tax in International Law, Kluwer, Deventer/Boston, 1989. Mausli. С. 13.
3. Вдовічена, Л. І. Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять. Науковий вісник Чернівецького університету. 2007. Вип. 427. С. 89-94.
4. Лещенко Р. М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: монографія. Юрінком Інтер, 2018. 316 с.
5. Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2011. 188 с.

6. Конституція України: офіц. текст, прийнятий на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. (із зм. і доп.). Парламентське видавництво, 2002. 87 с.

7. Рішення Конституційного Суду України від 16.04.2008 № 6-рп/2008. Офіційний вісник України. 2008. № 32. С. 35.

8. Removing cross-border tax obstacles Organisation and practices in Member States' tax administrations Specific Contract No10

TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117 Final Report. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/study\\_cross\\_border\\_tax\\_obstacles\\_final\\_report.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/study_cross_border_tax_obstacles_final_report.pdf).

9. Auke R. Leen. An european tax the fiscal sovereignty of the member states vs. the autonomy of the european union. URL: [https://openaccess.leidenuniv.nl/bitstream/handle/1887/19409/al\\_2012\\_04.pdf?sequence=1](https://openaccess.leidenuniv.nl/bitstream/handle/1887/19409/al_2012_04.pdf?sequence=1).

*В статье исследуется проблематика соотношения налогового суверенитета и налоговой юрисдикции государства. Рассматриваются научные позиции исключительного права государства на введение налоговых правоотношений. Анализируются виды и уровни распространения налоговой юрисдикции государства. В статье предложены авторские подходы к соотношению налогового суверенитета и налоговой юрисдикции.*

**Ключевые слова:** налоговый суверенитет, налоговая юрисдикция, резиденты, финансовые правоотношения.

*The article is dedicated to the analysis of such categories as «tax sovereignty» and «tax jurisdiction» of a state. The author examines scientific positions of the exclusive right of a state to establish tax relationships. Types and levels of a state's tax jurisdiction are analysed. The author proposes original approaches to relationships between tax sovereignty and tax jurisdiction.*

**Key words:** tax sovereignty, tax jurisdiction, residents, financial relationships.

