

ПРИНЦИП ТЕРИТОРІАЛЬНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Постановка проблеми. Виняткова юрисдикція державної влади встановлювати систему податків і зборів, стягувати їх – поширюється на весь податково-правовий простір держави. Проте ознайомлення із законодавством про податки і збори ряду зарубіжних держав, вивчення їхньої практики оподаткування переконує, що кожна держава практикує одночасне використання різних принципів оподаткування. Найбільш істотними причинами цього є, на нашу думку, потреби наповнення державної казни, сприяння у вирівнюванні соціально-економічного розвитку неоднаково розвинутих регіонів, створення сприятливих умов для збільшення обсягів інвестицій. Не уникла цієї закономірності й Україна.

В даний час ніхто не оспорує достатню велику суспільну значимість податкових відносин: “Податки стали одним із основних предметів міжнародних спорів, нерідко головною мотивацією для прийняття важливих рішень у фінансовій політиці компаній і навіть суттю і основою існування деяких держав” [11, с. 458]. В податкових відносинах кожна держава, в першу чергу, намагається забезпечити захист власних інтересів. Необхідно відмітити заінтересованість суспільства в створенні та виділенні правових норм для врегулювання відносин в сфері міжнародного оподаткування. Про це свідчить той факт, що при поширенні компетенції по стягненню податків і зборів нерідко мають місце розбіжності в діяльності податкових органів кількох держав, які для підтвердження своєї позиції в основному оперують власним національним законодавством, що породжує міжнародні спори, які вирішуються, перш за все, на основі принципів міжнародного права та податкового права.

Ступінь наукової розробки. Проблема визначення податкової території займає значне місце у дослідженнях вчених-мислителів. Концептуальні засади визначення юрисдикції держави, в тому числі і податкової, були закладені у багатьох працях вітчизняних та зарубіжних вчених. Такою проблематикою займалися: Г.Ф. Шершеневич [16], С.Г. Пепеляєв [12], О. Фоміна [15, с.125-135], М.П. Кучерявенко [9], Р.О. Гаврилюк [6], А.З. Георгіца [7, с.143] та інші. Кожен з них привносить у юридичну науку власне бачення даної проблеми. Намагаючись охопити

всю сторону власного дослідження, вони, в певній мірі, однобічно розкривають поняття податкової території. Визначення податкової території держави втілюється в принцип територіальності в податковому праві. Саме цей принцип визначає дію законодавства держави про податки і збори в просторі.

Метою статті є дослідити правову природу принципу територіальності в податковому праві, проаналізувати його вплив на регулювання податкових відносин.

Виклад основного матеріалу. Г.Ф. Шершеневич, аналізуючи дію закону в просторі, підкреслив, що юридичні норми діють тільки в межах території, яка підвладна державі. Державна влада не може вимагати визнання встановлених нею норм за відповідними межами її дії [16, с. 38]. Територія держави передбачає певне співвідношення на стадії реалізації національних норм і нормативних приписів інших держав. Таке співвідношення спрямоване на регулювання поведінки іноземців та осіб без громадянства, які перебувають на території держави. В такому ж аспекті, необхідно враховувати співвідношення поведінки громадян, які перебувають в інших державах.

З такої позиції, актуальним є дослідження поняття „податкова територія”. Навряд чи в даному разі можна говорити про єдиний підхід. Але все ж таки, в цілому податкова територія буде співпадати з територією держави. Це пояснюється тим, що саме в її межах державні приписи (в тому числі і ті, що регулюють податкові відносини) будуть мати обов'язковий характер. Варто нагадати і про те, що компетенція по встановленню податків і зборів, поширення її на території держави є однією із основних ознак держави в цілому [9, с. 205-206].

Стаття 2 Конституції України гарантує: “територія України в межах існуючого кордону є цілісною і недоторканою” [1, Ст. 2]. Територія держави - це частина земної кулі, що належить певному народу та є основою його суверенітету та добробуту. Це зумовлено тим, що держава не може існувати поза територією як сферою здійснення своїх функцій. Податково-правовий простір держави також обмежений. В основі його меж лежать територіальні кордони держави. Згідно статті 1 Закону України “Про державний

кордон України” – державний кордон України є лінія і вертикальна поверхня, що проходить по цій лінії, які визначають межі території України - суші, вод, надр, повітряного простору [2, Ст. 5].

Принцип територіальності визначається міжнародно-правовим принципом територіального верховенства держави на своїй території [12, с. 358]. Територіальне верховенство – невід’ємна частина державного суверенітету, його матеріальне втілення, яке означає: по-перше – влада держави, в тому числі в сфері оподаткування, являється вищою владою по відношенню до усіх осіб, які знаходяться на її території; по-друге – на території цієї держави виключається дія публічної влади іноземної держави.

Водночас, необхідно відрізнити територіальне верховенство від юрисдикції держави. Територіальне верховенство виражає всю повноту податкової влади держави у всіх її конституційних формах (законодавча, виконавча і судова), але лише в межах її території. Юрисдикція ж держави означає можливість встановити права і обов’язки для осіб, які певним чином зв’язані з даною державою: громадянством, економічною взаємодією та ін.

Як зазначає Р.О. Гаврилюк - однією з найістотніших ознак правового простору держави є винятковий суверенітет держави над усією її територією. У статті 2 Конституції України гарантовано: “Суверенітет України поширюється на всю її територію” [1, Ст. 2]. Не зважаючи на певні відмінності у визначеннях категорії “суверенітет” різними групами вчених, неважко помітити спільні ознаки суверенітету, на які вказують дослідники, а саме: повновладдя і верховенство держави всередині країни; незалежність держави на міжнародній арені; єдність суверенітету держави.

Суверенітет держави означає, що дія норм права на території держави є необмеженою ніким іншим, безумовною і абсолютною. Підписання Україною міжнародно-правових угод і поширення в такий спосіб на територію України загальноновизнаних принципів права і міжнародно-правових норм не є порушенням виняткового суверенітету держави, оскільки згідно зі ст. 9 Конституції України “чинні міжнародні договори, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України”. Укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України. Виключення з цього принципу можуть бути лише зі згоди держави, яка може виражатися

в укладених державою міжнародних договорах чи іншими способами [10, с. 365].

Відповідно до принципу територіальності держава оподатковує тільки доходи (чи інші об’єкти оподаткування), що зв’язані з діяльністю, яка здійснюється на її території. Якщо доходи виникають у фізичних чи юридичних осіб цієї держави за її межами, то вони не включаються до складу оподаткованих доходів [14, с. 123]. Тобто, держава вправі стягувати податок з нерезидента лише в тому разі, коли у нього виникає об’єкт оподаткування на території цієї держави. У зв’язку з цим, найбільш важливим є питання визначення території, яка використовується для кваліфікації суб’єктів оподаткування як нерезидентів і резидентів, і на яку поширюється податкова юрисдикція держави по відношенню до нерезидентів. По даному питанню немає єдиного рішення ні в міжнародному праві, ні в законодавстві України. Але, виходячи з аналізу нормативних актів і міжнародних договорів, можна виділити два підходи до визначення території держави в податкових цілях [12, с. 359].

Перший підхід полягає в тому, що до такої території відноситься тільки так звана державна територія. Державна територія України включає: власне територію, внутрішні води, територіальне море і повітряний простір над ними. А.З. Георгіца зазначає, що державна територія – це частина поверхні земної кулі, що окреслена кордонами держави і яка перебуває під її суверенітетом. Її складовими елементами є сухопутні, водні, підземні та повітряні простори [7, с. 77].

У відповідності з цим підходом законодавство держави не може використовувати континентальний шельф і виняткову економічну зону для визначення статусу суб’єктів оподаткування, а також поширювати на них свою податкову юрисдикцію по відношенню до нерезидентів. Пояснюється цей підхід тим, що континентальний шельф і виняткова економічна зона не входять в державну територію [8, с. 89]. Відповідно до норм міжнародного права, встановлених Конвенцією ООН 1982 року по морському праву, держави володіють лише визначеними суверенними правами на цій території, які в основному зводяться до прав на розвідування, розробку і збереження природних ресурсів цих територій. Ці суверенні права не підлягають розширеному тлумаченню [12, с. 360].

В якості аргументів на користь цієї точки зору можна навести положення договорів про уникнення подвійного оподаткування. Так, деякі з них поширюють податкову юрисдикцію не

тільки на її державну територію, але і на континентальний шельф і виняткову економічну зону (наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень) [3, Ст. 3]. В ряді договорів договірні держави поширюють свою податкову юрисдикцію тільки на континентальний шельф [4, Ст. 3]. Дані норми можна лише тлумачити як такі, що розширюють податкові юрисдикції держав.

Згідно **другого підходу** вважається, що національне законодавство може використовувати континентальний шельф і виняткову економічну зону для визначення статусу платників податків, а також поширювати на ці території свою податкову юрисдикцію у відношенні нерезидентів [12, с. 361]. Цей підхід може бути обґрунтований тим, що в Конвенції 1982 року не регулюється статус континентального шельфу і виняткової економічної зони в податкових цілях, тому і можуть застосовуватись загальні норми міжнародного економічного права.

В Хартії економічних прав і обов'язків держав 1974 року (п.1 ст. 2) встановлено принцип невід'ємного суверенітету держав над їх багатствами і природними ресурсами. У відповідності до цього принципу, кожна держава має право регулювати і контролювати іноземні інвестиції, а також діяльність транснаціональних корпорацій в межах своєї національної юрисдикції. Держава має суверенні права на розвідку, розробку та збереження природних ресурсів в винятковій економічній зоні та на континентальному шельфі, тому вона вправі використовувати дані території для визначення податкового статусу осіб, що знаходяться на них і поширювати свою податкову юрисдикцію у відношенні нерезидентів, які мають об'єкти оподаткування на цих територіях. Поширення юрисдикції тільки на континентальний шельф, як передбачено в деяких угодах про уникнення подвійного оподаткування, слід трактувати як обмеження податкової юрисдикції держави.

Отже, варто погодитись, що як і перший, так і другий підходи мають свої аргументи і наповнені доказовим матеріалом. Але сама констатація факту не є вирішенням проблеми. І тому, на думку автора, узагальнивши ці аргументи, найбільш правильним був би підхід "компромісу" [12, с.361], який втілюється в міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування. Основна суть вище зазначених суверенних прав полягає у можливості держави черпати для

себе матеріальні блага саме від розвідки, розробки та збереження природних ресурсів даних територій. Відповідно, держава вправі надавати ці території в користування іноземним державам, юридичним і фізичним особам за плату і іншим чином одержувати вигоду від використання цих територій. При цьому, за відсутності спеціального міжнародного договору держава не вправі використовувати дані території для визначення податкового статусу осіб, що знаходяться на них, але вправі стягувати з користувачів природних ресурсів ті податки, які, по суті, носять характер зустрічного представлення за використання природних ресурсів (орендна плата за використання державної власності) [5, с. 25]. В Україні такими податками являються податок на добування корисних копалин і платежі за користування природними ресурсами. Дискусійним залишається і питання про те, чи вправі держава стягувати податок на прибуток з нерезидентів, які ведуть діяльність на даних територіях.

Слід відмітити, що законодавство України не достатньо чітко визначає територію для цілей оподаткування. При укладенні Україною міжнародних договорів по податкових питаннях простежується тенденція розширення податкової юрисдикції по податку на прибуток як на континентальний шельф, так і на виняткову економічну зону. Зокрема, ця тенденція відобразилась в деяких програмних документах: Протоколі країн СНД від 15 травня 1992 року "Про уніфікацію підходу і укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна" (ст.3).

Висновок. Із врахуванням обмеженої податкової відповідальності нерезидентів, одним із найбільш принципових питань податкового права є визначення територіальної приналежності об'єктів оподаткування. Ця складність в більшості випадків обумовлюється тим, що предмет оподаткування, тобто сукупність фактичних ознак об'єкта оподаткування, не завжди має матеріальне втілення, по якому можна було би визначити його територіальну приналежність. Визначення території держави має двояке значення: для кваліфікації осіб в якості резидентів і нерезидентів; для кваліфікації об'єктів оподаткування, як ті, що виникають чи не виникають на території відповідної держави. Податкову територію держави можна визначити як територію, над якою Україна має виняткову юрисдикцію щодо встановлення, справляння та стягнення податків [6, с. 143].

Список літератури

1. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. - Ст.2.
2. Закон України "Про державний кордон України" // Відомості Верховної Ради України. - 1992. - № 2. - Ст. 5 (із змінами, внесеними згідно із Законом № 662-IV від 03.04.2003. - ВВР. - 2003. - № 27. - Ст.209).
3. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень // Вісник податкової служби України. - 1996.- № 10.
4. Конвенція між Урядом СРСР і Урядом Королівства Нідерландів від 21.11.1986 р. (вввч чинність).
5. Постанова КМУ від 12.09.1997 № 1014 "Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин та Порядку справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин."// Офіційний вісник України. - 1997. - 38.23.09. - С.25.
6. Гаврилук Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. - Чернівці: Рута, 2002. - 392 с.
7. Георгіца А.З. Міжнародне публічне право. Загальна частина. - Чернівці: Рута, 1995. - 143 с.
8. Кулик М. Про побудову несуперечливої моделі делімітації морських просторів у сучасному міжнародному праві // Право України. - 2001. - № 9. - С. 89.
9. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. - В 6т. Т.2: Введение в теорию налогового права. - Х.: Легас, 2004. - 600 с.
10. Международное право // Под ред. Г.И. Тункина. М.: Юрид. лит., 1994. 365 с.
11. Налоги и налогообложение. Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М., 1998. - 458 с.
12. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Юристъ, 2003. - 591 с.
13. Организация Объединенных Наций. Сборник документов", М., Наука, 1981 год.
14. Ушаков Л.Д. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. - М.: Юристъ, 1999. - 480 с.
15. Фомина О. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // Хозяйство и право. - 1995. - № 5. - С.125-135.
16. Шершеневич Г.Ф. Общая теория права. Вып. 1-4. - М., 1910 - 1914. - 895 с.

Стаття надійшла до редколегії 17 березня 2005 року.

Рекомендована до опублікування у «Віснику» членом редколегії Р.О.Гаврилук.

L.I. Vdovichena

THE PRINCIPLE OF TERRITORIALITY IN THE TAX LAW

Summary

The definition of territory of the state has double meaning: for qualification of the persons as the residents and non-resident; for qualification of objects of the taxation, as that arise or do not arise in territory of the appropriate state. The tax territory of the state can be defined as territory, above which Ukraine has the exclusive jurisdiction concerning an establishment, collecting of the taxes.