

8. Осмотр компьютерных средств на месте происшествия:[метод.рек.] /отв.ред.проф. В.С. Зеленецкий. — Х.:НИИ ИПП АПрНУ, 1999. — 10 с.

9. Татаров О.Ю. Практичні та організаційні проблеми діяльності органів досудового розслідування за новим КПК України / О.Ю. Татаров // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія: Юридична. — Львів, 2012. — Вип. 4. — С.445 — 457.

10. Бондаренко Д.А. Розслідування зловживань владою або службовим становищем та перевищень влади або службових повноважень (криміналістична характеристика та початковий етап розслідування) : дис. ...канд.юрид.наук :12.00.09 / Бондаренко Дмитро Андрійович. — Запоріжжя, 2008. — 237 с.

11. Результати проведеного анкетування оперативних працівників ОВС України (Хмельницької, Полтавської Вінницької Харківської Івано-Франківської областей) за 2014-2015 р.

УДК 347.73

Мірошниченко М. В., здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету ім. Я. Мудрого

Презумптивне оподаткування: тенденції та перспективи розвитку

У статті автор досліджує особливості презумптивного оподаткування, визначає сучасні тенденції та перспективи його розвитку. Акцентується увага на тому, що правова природа податкових норм передбачає можливість їх базування саме на презумпціях, як специфічних правових категоріях, надається класифікація презумпцій у податковому праві.

Ключові слова: оподаткування; презумпції у податковому праві; класифікація податково-правових презумпцій.

В статье автор исследует особенности презумптивного налогообложения, определяет современные тенденции и перспективы его развития. Акцентируется внимание на том, что правовая природа налоговых норм предусматривает возможность их базирования именно на презумпциях, как специфических правовых категориях, предоставляется классификация презумпций в налоговом праве.

Ключевые слова: налогообложение; презумпции в налоговом праве; классификация налогово-правовых презумпций.

In the article author explores the features of presumptive taxation identifies current trends and prospects of its development. The attention that the legal nature of tax rules provides for their home is to be presumed as specific legal categories, classification presumptions provided in the tax law.

Keywords: taxation; presumption of tax law; Classification of tax and legal presumptions.

Актуальність теми. Необхідність дослідження особливостей реалізації презумпцій у податкових правовідносинах обумовлена, по-перше, суттєвим впливом податкового законодавства на суспільні відносини у сучасних умовах, по-друге, - невизначеністю поняття та змісту вказаної правової категорії. Як вбачається, питання, що досліджені автором в межах цієї статті є своєчасними та актуальними.

Аналіз досліджень. Дослідженню питань, що пов'язані із визначенням характеристик презумпцій у податковому праві присвячені наукові праці Д.М. Щокіна. При цьому зазначимо, що наразі в Україні немає комплексного дослідження податково-правових презумпцій.

Мета дослідження. Завданням цієї статті є розгляд змісту та сутності категорії

«правові презумпції», визначення особливостей презумпцій у податковому праві, їх розподіл на види за певними критеріями.

Виклад основного матеріалу. Вивчення питання щодо презумпцій в податково-правовому регулюванні неможливо уявити без з'ясування загального теоретичного змісту розглядуваної категорії. Характеристика презумпцій, в першу чергу, пов'язана з розглядом таких категорій, як припущення, вірогідність, істинність, доказування. Враховуючи правову пов'язаність презумпцій з наведеними визначеннями, про презумпції можна говорити, як про певні припущення, які засновані на вірогідності та які визнаються істинними доки не буде доведено протилежне. Таке визначення однозначно настановує нас на тезу про те, що з розвитком правової системи та її еволюцією, ті чи інші презумпції можуть втрачати власне презумптивне значення. Тобто якщо в певний проміжок часу припущення щодо вірогідності того чи іншого явище буде визнаватися істинним, це не означає, що це ж саме припущення буде істинним в подальшому. Звичайно, при розгляді саме правових (юридичних) презумпцій, визначальний вплив на їх транс-формування матиме зміна правової системи, реформування законодавства. Беззаперечно така ситуація притаманна і податковим правовідносинам.

Детальний аналіз наукових думок щодо визначення терміну «юридична презумпція» дозволяє говорити про такого роду презумпції як про особливі приписи нормативного характеру, які містять загальнообов'язкові судження про факти які презюмуються, звичайно, за умови встановлення підстави презумпції. Такий науковий підхід зустрічається в працях Д.М. Щокіна, М.М. Цуканова, Ю.Г. Арзамасова [1, с. 506; 2, с. 41; 3, с. 76]. В свою чергу, формування деяких податково-правових норм відбувається саме з використанням та на підставі презумпцій. Такі норми, в основі яких лежить вірогідне припущення про невідомі факти, мають назву норми-презумпції або презумптивні норми [4, с. 163].

Тобто правова природа податково-правових норм передбачає можливість їх базування саме на презумпціях, як специфічних правових категоріях. З огляду на таку ситуацію варто погодитися з О.В. Дьомінім, який наголошує на зовсім різних способах формалізації правових презумпцій в джерелах податкового права. Так, науковець наголошує на тому, що в нормах права правові презумпції можуть закріплюватися або опосередковано, або прямо [4, с. 163]. Аналіз норм чинного Податкового кодексу України, як приклад прямого закріплення правової презумпції, дозволяє виділити положення щодо визначення терміну «звичайна ціна». У відповідності до пп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, звичайна ціна — це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Податковим кодексом України. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін [5]. Як ми бачимо, в даному випадку чітко прослідковується пряме закріплення презумпції в конкретній податково-правовій нормі. Цікавим є той факт, що науковий розгляд та вивчення податково-правових презумпцій, дозволяє виділити їх певні морфологічні особливості. Так, на застосування презумптивного методу в праві можуть вказувати такі глаголи, як: «вважається», «припускається», «якщо не доведено зворотнє», «визнається» тощо.

Щодо презумпцій опосередкованих, то такі презумпції прямо не формулюються податково-правовими нормами. Такі презумпції виокремлюються шляхом безпосереднього аналізу норм податкового законодавства та їх інтерпретацією. Така складна правова побудова опосередкованих презумпцій неминуче наводить на думки про те, що з врахуванням імперативності сфери оподаткування, основними реальними суб'єктами виділення таких презумпцій будуть саме контролюючі та судові органи. В

свою чергу, певне забезпечення балансу приватних та публічних інтересів цьому питанню надає презумпція правомірності рішень платника податків, яка обмежує негативний правовий розсуд застосування опосередкованих презумпцій вищезазначеними суб'єктами відносно зобов'язаної сторони податкових правовідносин – платника податків. До такого висновку ми доходимо на підставі положень п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України, де зазначається, що якщо у випадку колізійності норм податкового законодавства припускається неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [5].

Такий теоретично-практичний аналіз податково-правових презумпцій є підґрунтям для їх подальшої правової класифікації. Найбільш виваженою з наукової точки зору, вбачається класифікація запропонована О.В. Дьомінім. Так, дослідником пропонується виокремлення презумпцій у вузькому та широкому сенсі. У вузькому сенсі презумпції розглядаються як спеціальні-юридичні засоби, прямо або опосередковано закріплені в джерелах податкового права. Щодо більш широкого підходу до визначення правової природи презумпції, то їх можна розглядати як метод за допомогою якого формуються не лише окремі правові норми, а й певні інститути податкового права [4, с. 163]. Ми приєднуємося до такого наукового підходу з огляду на те, що саме в податковому праві презумпції виступають системоутворюючим явищем деяких правових інститутів. Безумовно, до таких інститутів можна віднести і спеціальні податкові режими, до яких на сьогодні входить спрощена система оподаткування, обліку та звітності.

Наведене твердження виводить нас на наступний рівень наукового дослідження, та дозволяє говорити про те, що в деяких випадках, для визначення бази оподаткування законодавець може звертатися як до реальних даних, які містяться в податковій та бухгалтерській документації платника податків, так і до опосередкованих засобів визначення такої бази, заснованих на певних припущеннях. С. Македонський, наприклад, даючи характеристику опосередкованим засобам визначення бази оподаткування платника податків, розглядає такі податкові режими як спеціальне презумптивне оподаткування [6, с. 26]. Продовжуючи розгляд закордонного досвіду презумптивного оподаткування неможливо не звернути увагу на праці Е. Ахмада та Н. Стерна, які зазначають, що така модель оподаткування передбачає розгалужений перелік процедур, відповідно до яких податкова база не вимірюється, але вона виокремлюється з таких показників, які іноді набагато легше вирахувати, ніж саму базу [7, с. 276].

Презумптивне оподаткування безумовно має власні і притаманні лише йому особливості. Як справедливо говорить В. Туронї, при презумптивному оподаткуванні використовуються опосередковані методи встановлення податкових зобов'язань. В такому випадку визначення податкової бази вже буде відбуватися за межами класичної схеми заснованої на фінансовій звітності платника податків [8, с. 404]. Варто сказати, що презумптивне оподаткування не є чимось новим в міжнародному податковому праві. Методи презумптивного оподаткування використовується практично у всіх розвинених економіках світу. Так, в США останнім часом точиться жвава дискусія щодо запровадження окремих презумптивних режимів оподаткування у американську податкову систему [9]. Позитивним моментом запровадження таких новаційних підходів є те, що держава має змогу розширити доступ до фінансових ресурсів платників податків та збільшити податкові надходження до бюджету.

Як причини використання презумптивних методів оподаткування О.В. Дьомінім

виділяє: спрощення системи податкового обліку та порядку обчислення податків; боротьбу з податковими правопорушеннями; зменшення витрат на адміністрування податків та зборів; справедливий розподіл податкового тягаря [4, с. 167]. З упевненістю можна стверджувати одне, що застосування презумптивного оподаткування визначається в кожному конкретному випадку окремо, з урахуванням потреб податково-правового регулювання. На прикладі вітчизняного інституту спеціальних податкових режимів та існування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, ми можемо говорити про його обумовленість саме необхідністю збільшення податкових надходжень та зменшення витрат на адміністрування такого податку.

Т.В. Кашаніна справедливо вказує на вимушеність застосування тих чи інших презумпцій. На її думку, презумпції є «виключними способами формування змісту права». Таке твердження автор обґрунтовує тезою про те, що для законодавця найбільш простим шляхом є закріплення певних презумпцій з посиланням на можливе не підтвердження певних припущень. Але, якщо кожного разу перевіряти конкретне припущення заново, суспільству це буде коштувати занадто дорого [10, с. 184-185]. Ми цілком погоджуємося з запропонованим науковим підходом адже в його змісті закладено безпосереднє значення будь-якої правової презумпції: якщо певні припущення мають велику кількість повторень, то щодо них можливо формування окремо виділеної презумпції.

Поряд із значними позитивними моментами існування презумптивного оподаткування потрібно виділяти і його недоліки. Так, з урахуванням того, що в основу такого оподаткування покладено певні припущення про невідомі факти на підставі відомих, ми частково втрачаємо дійсний зміст перших. О.В. Дьомін характеризує таку ситуацію формує досить логічне твердження, що «головний недолік презумптивного оподаткування полягає в тому, що ми навмисно жертвуємо точністю (достовірністю) вимірювання податкових зобов'язань, визначаючи їх з тією чи іншою долею вірогідності» [4, с. 168]. Як ми і зазначали вище, презумптивне оподаткування – це зменшення точності визначення податкових зобов'язань задля збільшення кількості податкових надходжень. В сучасних українських реаліях яскравим прикладом наведеної тези слугує запровадження спрощеної системи оподаткування, метою якої і було саме збільшення податкових надходжень поряд із втратою точності визначення податкової бази кожного окремого платника податків.

На прикладі останніх системних змін податкового законодавства, ми можемо спостерігати і зміни презумптивного оподаткування. Так, відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від «28» грудня 2014 року № 71-VIII, суттєвих змін зазнав і інститут спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Зокрема, було трансформовано групи платників єдиного податку. До першої групи було віднесено виключно фізичних осіб – підприємців, дохід яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень. Другу групу платників сформували фізичні особи – підприємці, дохід яких не перевищує 1,5 мільйона гривень. До третьої групи увійшли фізичні особи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, в яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 20 мільйонів гривень. Сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків було віднесено до четвертої групи [5, ст. 291].

Отже, застосовуючи презумптивні методи оподаткування, для перелічених груп платників податків, відповідно, і встановлюється ставки єдиного податку. Так, від-

повідно до приписів ст. 293 Податкового кодексу України, ставки єдиного податку для платників першої — другої груп встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, а третьої групи - у відсотках до доходу (відсоткові ставки). Ставки для першої — другої групи встановлюються місцевими радами для фізичних осіб - підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

1) для першої групи платників єдиного податку - у межах до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати;

2) для другої групи платників єдиного податку - у межах до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати [5, ст. 293].

Ставки єдиного податку для третьої групи платників визначаються у відсотках від доходу та в залежності від сплати податку на додану вартість. Так, ставка податку становить 2 відсотки доходу — у разі сплати податку на додану вартість, і 4 відсотки доходу — у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку. Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку встановлюється у відсотках бази оподаткування одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду і залежить від категорії (типу) земель, їх розташування [5, ст. 293].

Підсумовуючи вищевикладене, треба погодитися з Д. Слемродом та С. Їтзжакі, які зазначають, що: «Усі податки презумптивні, до певної межі» [11, с. 25]. О.В. Дьомін, розкриваючи зміст вказаного твердження наголошує на його певній іронічності [4, с. 168]. Але на нашу думку, при всій іронічності слів Д. Слемрода та С. Їтзжакі в них закладається сучасний стан розвитку сфери оподаткування взагалі. Адже практично неможливо з ідеальною точністю визначити та вирахувати податкову базу платника податків на підставі існуючих нормативно-правових приписів в умовах розвинених процедур податкового планування, а в деяких випадках і прямого ухилення від сплати податків та зборів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Цуканов Н.Н. О критериях правовых презумпций // Законотворческая техника современной России: состояние, проблемы совершенствования: сб. статей: в 2 т. / под ред. В.М. Баранова. — Т. 1. — Н. Новгород, 2001.
2. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук. - М.: Институт государства и права РАН, 2001. — 201 с.
3. Арзамасов Ю.Г. О понятии презумпций и их месте в системе средств юридической техники / Ю. Г. Арзамасов // Юридическая техника. — 2010. - № 4.
4. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : Монография // А. В. Демин. — М.: РИОР: ИНФРА-М, 2013. — 246 с.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13-14, № 15-16, № 17. — Ст. 112.
6. Македонский С. Применение специального режима налогообложения: зарубежный опыт / С. Македонский // Рынок ценных бумаг. — 2005. - № 6. — С. 26 — 31.
7. Ahmad E., Stern N. The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. — Cambridge, 1991.
8. Thuronyi V. Presumptive Taxation // Tax Law Design and Drafting. — Vol. 1. — Washington, 1996 — 1998.
9. Logue K.D., Vettori G.G. Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation // Columbia Journal of Tax Law. — 2011. Vol. 2, № 1. — 101 — 149 pp.
10. Кашанина Т.В. Юридическая техника: учебник // Т. В. Кашанина. — М., 2007. — 512 с.
11. Slemrod J., Yitzhaki S. Analyzing the standard deduction as a presumptive tax // International Tax and Public Finance. — 1994. — Vol. 1, № 1.

УДК 347.779

Сльніков О. О., ад'юнкт кафедри охорони інтелектуальної власності, цивільно-правових дисциплін ХНУВС

Передумови правового регулювання відносин щодо розпорядження виключним правом на комп'ютерну програму

Інтенсивний розвиток суспільства та інформаційних технологій породжує необхідність у більш детальному дослідженні виникаючих правовідносин навколо виключного права на нематеріальні об'єкти цивільних прав. У статті розглядається проблема існування різних поглядів з боку науковців щодо поняття й ознак виключних прав, що сприяє волі різноманітних доктринальних тлумачень відносно поняття «виключних прав».

Проводиться аналіз виникнення та розвитку суспільних відносин щодо виключного права на нематеріальні об'єкти цивільних прав, більш детально зупиняючись на питанні передумов правового регулювання відносин щодо розпорядження виключним правом на комп'ютерну програму.

Проаналізувавши законодавство України та погляди різних науковців, автор робить висновок, що виключне право на комп'ютерну програму, як різновид інтелектуальних прав, є майновим правом, регулюються цивільним законодавством, охороняються і є легальною монополією праволодця на результати інтелектуальної, творчої діяльності.

Ключові слова: виключне право на комп'ютерну програму, нематеріальні об'єкти цивільних прав, результати інтелектуальної, творчої діяльності, майнові права інтелектуальної власності, інтелектуальні права.

Интенсивное развитие общества и информационных технологий создаёт необходимость в более детальном исследовании возникающих правоотношений вокруг исключительного права на нематериальные объекты гражданских прав. В статье рассматривается проблема существования нескольких взглядов со стороны ученых о понятии и признаках исключительных прав, что способствует различному толкованию относительно понятия «исключительных прав».

Проводится анализ возникновения и развития общественных отношений касающихся исключительного права на нематериальные объекты гражданских прав, более подробно останавливаясь на вопросе правового регулирования отношений по распоряжению исключительным правом на компьютерную программу.

Проанализировав законодательство Украины и взгляды разных ученых, автор делает вывод, что исключительное право на компьютерную программу, как разновидность интеллектуальных прав, является имущественным правом, регулируются гражданским законодательством, охраняются и является легальной монополией правообладателя на результаты интеллектуальной деятельности.

Ключевые слова: исключительное право на компьютерную программу, нематериальные объекты гражданских прав, результаты интеллектуальной деятельности, имущественные права интеллектуальной собственности, интеллектуальные права.

The intensive development of society and information technologies creates the need for more detailed study of emerging relations around the exclusive right to intangible objects of civil rights. In this article Yelnikov A.A. raises the issue of the existence of several views from scientists about the concept and features of the exclusive rights, which contributes to different interpretations of the concept of "exclusive rights".

Moreover, the author analyzes the emergence and development of public relations of the exclusive right to intangible objects of civil rights, considering in more detail the issue of the prerequisites of legal regulation of the relations about the disposal of the exclusive right to a computer program.

After analyzing the legislation of Ukraine and the views of different scholars, the author concludes that the exclusive right to a computer program as a kind of intellectual property rights is a property right, governed by a civil law, and protected by legal monopoly of the right holder of intellectual property.

Keywords: exclusive right to a computer program, intangible objects of civil rights, results of intellectual activity, intellectual property rights.