

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ВДОВІЧЕНА Л. І.,
кандидат юридичних наук,
асистент кафедри конституційного,
адміністративного і фінансового права
юридичного факультету
(Чернівецький національний
університет імені Юрія Федьковича)

УДК 347.73

АДЕКВАТНІСТЬ ЯК АБСТРАКТНА КАТЕГОРІЯ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

У статті автором проаналізовано абстрактний характер принципу адекватності. Адекватність виступає юридичним інструментом, на основі якого здійснюється таке правове регулювання податкових відносин в міжнародній сфері, яке забезпечує інтереси як держави, так і платників податків.

***Ключові слова:** адекватність, абстрактна категорія, принципи права, принципи оподаткування, міжнародне подвійне оподаткування, міжнародна угода про уникнення подвійного оподаткування.*

В статье автором проанализированы абстрактный характер принципа адекватности. Адекватность выступает юридическим инструментом, на основе которого осуществляется такое правовое регулирование налоговых отношений в международной сфере, которое обеспечивает интересы как государства, так и налогоплательщиков.

***Ключевые слова:** адекватность, абстрактная категория, принципы права, принципы налогообложения, международное двойное налогообложение, международное соглашение об избежании двойного налогообложения.*

In this article the author analyzes the abstract nature of principle of adequacy. Adequacy is the legal instrument through which the tax is legal regulation of relations in the international sphere, which ensures the interests of both the state and taxpayers.

***Key words:** adequacy, abstract category, principles of law, principles of taxation, international double taxation, international agreements on avoidance of double taxation.*

Вступ. Принципи права є не тільки орієнтиром у формуванні й застосуванні права, але й здійснюють безпосередній вплив на суспільні відносини, які складають предмет правового регулювання, та опосередкований, коли вони визначають застосування конкретних норм, доповнюючи зміст їх гіпотез. Правові принципи є одними із центральних категорій будь-якої галузі права. Французький вчений Жан-Луї Бержель підкреслює, що загальні принципи права складають основу будь-якої юридичної конструкції [5, с. 178]. Д.А. Керімов, розуміючи під правовими принципами стійкі основи правового пізнання й головні напрямки правової політики, відмічає, що вони не є суб'єктивно випадковими. Вони обумовлені тими об'єктивними в даних умовах місця й часу суспільними відносинами, природа яких



потребує правового опосередкування та правового регулювання [10, с. 365]. Формування принципів права зазвичай пов'язують із правотворчістю, але правотворчість і законодавче формування правових принципів – це заключний етап формування самого ж правового принципу. Принципи права, як вірно зазначає П.М. Рабінович, перш ніж бути закріплені в системі правових норм, формулюються в якості суджень, ідей в правосвідомості законодавця [16, с. 62].

Як не дивно, аналогічна ситуація склалася у сфері формування та закріплення правових принципів, які лежать в основі правового регулювання відносин між державами з приводу оподаткування власних резидентів, чия діяльність виходить за межі національної держави, або ж нерезидентів, що здійснюють діяльність на території даної держави.

Регулювання зазначеної діяльності визначається внутрішнім законодавством країни та ратифікованими дво- і багатосторонніми міжнародними угодами, які, за Конституцією України, стають частинною національного законодавства [1]. Однак в основі такого правового регулювання покладено правовий принцип, який забезпечував би фінансові інтереси обох договірних держав і водночас узгоджував би ці інтереси таким чином, щоб не ставити держави в дискримінаційне положення одну проти другої, і тим самим гарантував би платникам податків подвійне неоподаткування їхніх доходів (майно, капітали). Саме такою основою є адекватність як правовий принцип запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню.

Принцип адекватності є очевидним у регулюванні будь-яких правовідносин. Серед зарубіжних учених концептуальні засади принципу адекватності правового регулювання відносин визначив Б. Шлоер [21, с. 21–64], С. Шевчук розглядав цей принцип у співвідношенні з принципом «верховенства права» [20, с. 212], принцип адекватності-співрозмірності в регулюванні міжнародного контролю досліджувала Е. Устинова [18, с. 61–65]. Зовсім іншим є стан речей щодо наукового вивчення та застосування принципу адекватності в українському правознавстві та правовій практиці. Цей принцип тут згадується дуже рідко і майже виключно в галузі європейського та порівняльного права. Подекуди можна знайти вимоги щодо врахування його в податковому праві. Так, наприклад, М.П. Кучерявенко визначає вимоги щодо адекватного законодавчого регулювання механізмів, в які трансформуються податки [11, с. 64], П.С. Пацурківський досліджував системоутворюючий критеріальний ряд у фінансовому праві з врахуванням принципу адекватності [15, с. 5–14], Р.О. Гаврилук при дослідженні діалектики змісту та форми податкового права відзначила необхідність адекватного нормативного регулювання податкових відносин [6, с. 96 – 102].

Постановка завдання. Мета статті – з'ясувати логічну сутність принципу адекватності як абстрактної категорії, котра використовується в податковому праві, та дослідити його втілення в правовому регулюванні запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню.

Результати дослідження. Як відзначає Б. Шлоер, принцип адекватності впливає із принципу правової держави та основних прав. Цей конституційний принцип як загальне правило обмежує всю діяльність держави, тобто законодавчу, виконавчу і судову гілки влади [21, с. 32]. Власне, принцип адекватності впливає із самої ідеї здорового глузду в праві, водночас сприяючи прийняттю справедливих правових рішень. Його основним критерієм є те, чи буде доцільною й справедливою відповідна правова норма. Адже, як зазначає В.С. Нерсисянц: «Правовий закон – це адекватне вираження права в його офіційній визначеності, загальнообов'язковості, визначеності і конкретності, які необхідні для діючого позитивного права» [13, с. 36]. Важко погодитися із твердженням Д.І. Дедова, який, критикуючи теорію В.С. Нерсисянца, зазначає, що традиційно вважається закон правом, якщо його правовий зміст співпадає із змістом права [9, с. 174]. Більше того, треба відзначити, що необхідність порівняння права й закону відсутня, оскільки право втрачає чіткі межі, які практично неможливо визначити в статистиці з точки зору правильності. А принцип адекватності пропонує праву складну методологічну основу, яка у своєму озброєнні має такі інструменти раціонального пізнання дійсності, як цілі, засоби, пріоритети, цінності, інтереси, а також головний критерій – «суспільна вигода».



Саме з принципом адекватності тісно пов'язана важлива функція юридичної методології – вказування шляху до прийняття справедливого (з точки зору права) рішення, оскільки система права демократичної правової держави, зрештою, зобов'язана орієнтуватися на ідею справедливості. Можна навіть сказати, що будь-яке правове регулювання повинно починатися з попереднього з'ясування такого питання: що саме в цьому конкретному випадку є адекватним вирішенням проблеми? І, як вдало стверджує Т. Вітенбергер, за такого бачення юридична методологія розтлумачує, як саме потрібно ставати на методично коректний шлях пошуку адекватного та справедливого рішення. У такому разі, протиріччя між правовою впевненістю та справедливістю в конкретному випадку можна усунути за допомогою принципу адекватності, який забезпечує прийняття справедливого рішення [23, с. 5].

Той, хто відповідально ставиться до справи побудови правової системи, повинен зважати на те, що потрібно додержуватися лише того права, яке є адекватним для свого часу. Адже у протилежному випадку право втрачає свою гнучкість, тобто свою здатність адаптуватися до змінених умов або до змін в уявленнях народу про цінності та справедливість. Це можна продемонструвати на прикладі податкового права. Так, з позицій принципу соціального натуралізму, податкове право має дві сторони – природний зміст і соціальну форму – нормативне вираження. Форма та зміст є атрибутами одне одного, в природному стані неможливі одне без одного. Найдосконалішою є така юридична структура податку, коли його природний зміст адекватно втілюється в законодавстві. Аналізуючи українське податкове законодавство, можна побачити повне ігнорування державою дійсної правової природи податку при встановленні елементів його юридичної структури. Це головна причина того, що український законодавець, визначаючи юридичну конструкцію податку як родового явища та видові юридичні конструкції окремих податків, кожного разу позначає їх іншою групою елементів, що суттєво різняться між собою та неадекватно відображають правову природу цього суспільного явища. Поза досконаліми, адекватними юридичними конструкціями податку позитивне податкове право не може набути довершених, зрілих форм, стати ефективним регулятором податкових відносин у суспільстві [7, с. 115].

Із термінологічної точки зору, поняття принципу адекватності може приховуватися під такими визначеннями, як необхідність, адекватність, пропорційність, співмірність тощо. Філософський словник дає наступне пояснення слова «адекватний» – (з лат. *adaequatus* – прирівняний) – рівний, відповідний, тотожний. Адекватне пізнання – таке, що правильно відображає свої об'єкти, дотримуючись їхній реальній природі та властивостям. Питання про ступінь адекватності пізнання, тобто про точність і повноту відображення, пов'язане, насамперед, з практикою та критерієм істини [19, с. 13–14]. У свою чергу, Новий Філософський словник дещо доповнив попереднє визначення: уявлення, образи, значення вважаються адекватними, якщо вони відповідають речі, оригіналу, об'єкту, до якого вони належать, і є правильними, то носять характер об'єктивних істин. У даному контексті істиною є адекватність пізнання буття. Прикладом можна назвати вислів Ф. Аквінського, що істина є відповідність предмету і уявлення про нього [14, с. 20]. Соціологічно-педагогічний словник дає визначення такої категорії як «адекватність» – відповідність, збіг параметрів [17, с. 8]. На жаль, не містять таких понять, як «адекватність», «адекватний», Юридична енциклопедія і видання «Юридична термінологія» [22]. Така ж ситуація склалась на нормативному рівні, оскільки ні в Конституції України, ні в Податковому кодексі України, де визначаються принципи побудови та призначення системи оподаткування, не згадується про принцип адекватності чи про необхідність адекватного правового регулювання відповідних суспільних відносин [2, с. 4–59]. Але все ж таки адекватність є досить абстрактною й багатоплановою юридичною категорією, яка включає в себе загальновизнаний принцип, метод міжнародного співробітництва, особливий режим суспільного життя, мету та результат правового регулювання. Наприклад, якщо проблема міжнародного подвійного (багаторазового) оподаткування виникає в результаті діяльності декількох держав, то найбільш ефективне її вирішення важко уявити без їхньої активної правової взаємодії, тобто міжнародно-правового співробітництва



в податковій сфері. Однак, така узгоджена діяльність повинна ґрунтуватися на певних заасадах, керівних ідеях, які б давали можливість ґрунтовно підходити до вирішення такої проблеми, як міжнародне подвійне оподаткування. Тому, на нашу думку, адекватність є основоположним принципом правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню. Основними цілями принципу адекватності в міжнародному правовому регулюванні усунення подвійного оподаткування повинні бути: 1) забезпечення належної дохідної частини бюджету держави; 2) усунення негативних наслідків міжнародного оподаткування для фіскальних інтересів держав; 3) усунення конфліктних ситуацій між різними національними податковими юрисдикціями; 4) створення чіткої правової основи у сфері оподаткування міжнародної діяльності.

В той же час існування держави неможливе не тільки без адекватного механізму, який відповідав би кожному етапу її розвитку, але й без необхідного фінансового забезпечення. Як справедливо відзначає відомий німецький державознавець П. Кирхгоф, «доходи як особлива категорія цікавлять державне право не з погляду походження, правової основи чи цілеспрямованості витрат коштів». У центрі його уваги – ступінь свободи держави у сфері фінансів [8, с. 134].

Узгодити цю свободу із свободою платників податків є головним завданням природних правових принципів оподаткування, зокрема принципу адекватності. В міжнародних податкових відносинах кожна держава, в першу чергу, намагається забезпечити захист власних інтересів, тобто наповнити належними грошовими ресурсами дохідну частину бюджету, яка буде достатньою для забезпечення суспільних потреб. Тому відмічається зацікавленість суспільства у створенні та нормативному закріпленні правових норм для врегулювання відносин у сфері міжнародного оподаткування.

Адекватність як абстрактна категорія полягає в тому, що вона є основною, фундаментальною ідеєю, принципом регулювання податкових відносин у сфері міжнародного подвійного оподаткування, яка забезпечує єдність нормативного змісту такого регулювання, та є, з одного боку, фактором, який визначає напрямок та подальший розвиток правотворчості, а з другого – інструментом вирішення неминуче виникаючих протиріч та колізій у сфері правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню. Застосування принципу адекватності в правовому регулюванні запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню дозволяє чітко розмежувати податкові претензії держав та здійснити таку правову регламентацію діяльності платників податків на території іноземних держав, яка гарантує дотримання конституційного обов'язку зі сплати податків та стимулює до міжнародної економічної активності останніх. У результаті цього забезпечується наповнення державного бюджету та бюджетів інших рівнів на законних підставах, що є необхідною умовою для нормального функціонування державного механізму. Саме з метою забезпечення адекватного правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню угоди про уникнення подвійного оподаткування включають статті, де визначається перелік податків, на які поширюється дана угода. Наприклад, стаття 2 Угоди між Україною та Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід і майно передбачає, що існуючими податками, на які поширюється ця Угода, зокрема, є: а) в Україні – податок на прибуток підприємств, прибутковий податок з громадян, податок на майно підприємств і на нерухоме майно громадян (надалі «Український податок»); б) у Федеративній Республіці Німеччина – прибутковий, корпоративний податок, податок на майно та промисловий податок (надалі «Німецький податок») [4, ст. 2].

Сьогодні стало досить очевидним застосування принципу адекватності в правовому регулюванні запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню. Практичним підтвердженням цього служить факт укладення великої кількості міжнародних угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, де принцип адекватності знаходить своє пряме застосування [3].

Висновки. Отже, необхідно враховувати, що принцип адекватності відіграє не тільки пізнавальну роль, тобто роль наукових абстракцій. Він водночас виступає юридичним ін-



струментом, на основі якого здійснюється таке правове регулювання податкових відносин у міжнародній сфері, яке забезпечує інтереси як держави, так і платників податків. Для держави податкові угоди, які укладені на основі принципу адекватності, є засобом закріплення на договірній основі своїх прав на одержання справедливої частки від оподаткування доходів і прибутків, реалізованих платниками податків у сфері міжнародної фінансової діяльності. Платникам податків – юридичним і фізичним особам – це дає гарантію, що їхні доходи й капітали не будуть, в першу чергу, обкладатися подвійними податками, і надає захист на дотримання інших прав цих осіб. Практика укладення міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування вимагає «м'якого стикування» двох (а то і більше) податкових систем. Для підтримання певної рівноваги та балансу інтересів держав необхідно, щоб їхні національні системи були сумісними, уніфікованими й не створювали перепон для міжнародного бізнесу. Сьогодні, коли до повної гармонізації в податковій сфері ще далеко, такі міждержавні взаємини будуються із врахуванням положень принципу адекватності та вже значною мірою сприяють вирішенню проблеми оподаткування в міжнародній сфері.

Список використаних джерел:

1. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України Законом України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. // Відомості Верховної Ради України. – 23.07.1996. – 1996 р. – № 30. – Ст. 141.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230. – 4 грудня. – С. 4–59.
3. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно 01.06.99 р. // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 21
4. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід і майно 04.10.96 // Вісник податкової служби України. – 1998. – № 3
5. Бержель Жан-Луї. Общая теория права. – М., 2000. – 576 с.
6. Гаврилюк Р.О. Діалектика змісту та форми податкового права як відображення його системної сутності / Гаврилюк Р.О. // Науковий вісник Чернівецького університету. Збірник наук. праць. 2005. – Вип. 282. – С. 96–102.
7. Гаврилюк Р.О. Юридична конструкція податку / Гаврилюк Р.О. // Право України. – 2006. – № 4. – С. 113–117.
8. Государственное право Германии. Сокращенный перевод немецкого семитомного издания. Т. 2 / Отв. ред.: Б.Н. Топорнин – М.: Изд-во ИГиП РАН, 1994. – 320 с.
9. Дедов Д.И. Соразмерность ограничения свободы предпринимательства / Д.И. Дедов. – М.: Юристъ, 2002. – 187 с.
10. Керимов Д.А. Методология права. Предмет, функции, проблемы философии права. – М., 2000. – 560 с.
11. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 томах. / Н.П. Кучерявенко. – Т. III: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
12. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи // Финансовое право. – 2006. – 3. – С. 24–31
13. Нерсесянц В.С. Философия права: Учебник для вузов / В.С. Нерсесянц. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 647 с.
14. Новейший философский словарь: 3-е изд., исправлен. – Минск: Книжный Дом. – 2003. – 1280 с.
15. Пацурківський П.С. Системоутворюючий критеріальний ряд у фінансовому праві: необхідність зміни парадигмальних підходів / Пацурківський П.С. // Науковий вісник Чернівецького університету. Збірник наук. праць. 2005. – Вип. 282. – С. 5–14



16. Рабинович П.М. Упрочение законности – закономерность социализма. Вопросы теории и методологии исследования / Рабинович П.М.; Отв. ред.: Кульчицкий В.С. – Львов: Вища шк. Изд-во при Львов. ун-те, 1975. – 260 с.
17. Соціологічно-педагогічний словник / За ред. В.В. Радула. – К.: «ЕксОб», 2004. – 304 с.
18. Устинова Е.Ю. Принципы международно-правового контроля / Устинова Е.Ю. // Вестник Московского университета. Серия 2 – Право. – № 6. – 1994. – С. 61-65
19. Філософський словник / За ред. В.І. Шинкарука. – 2. вид., перероб. і доп. – К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. – 800 с.
20. Шевчук С. Значення загальноправового принципу пропорційності для визначення конституційності законодавчих обмежень щодо реалізації конституційних прав і свобод (зарубіжний досвід) / С. Шевчук. – К., 2000
21. Шлоер Б. Принцип адекватності в європейському та українському публічному праві / Шлоер Б. // Український правовий часопис. – 2004. – № 3; Шлоер Б. Принцип адекватності в європейському публічному праві та його розвиток в українському адміністративному праві / Шлоер Б. // право України. – № 4. – 2011. – С. 65–103.
22. Юридична енциклопедія. – Т. 1, А–Г. – К.: Українська енциклопедія, 1998; Т. 2, Д–И. – К., 1999; Т. 4, Н–П. – К., 2002; Головченко В.В., Ковальський В.С. Юридична термінологія: Довідник. – К.: Юрінком Інтер, 1998.
23. Thomas Würtenberger. Die Akzeptanz von Gesetzen, in: Soziale Integration, Sonderheft 39 der, 1998, Rdnr. 41 ff.

ПЕРЧ Д. В.,
керуючий партнер
(ТОВ «Перч та Партнери»)

УДК 347.73

ВИКОНАННЯ ОBOB'ЯЗКУ З ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ОКРЕМИМИ КАТЕГОРІЯМИ ПЛАТНИКІВ

Дана стаття присвячена актуальним проблемам виконання податкового обов'язку окремими категоріями платників податків. Увага приділяється визначенню структури податкового обов'язку, з'ясуванню місця обов'язку з надання податкової звітності в системі його складових елементів та особливостям реалізації даного обов'язку державними службовцями.

Ключові слова: податок, податковий обов'язок, податкова звітність, посадова особа.

Данная статья посвящена актуальным проблемам исполнения налоговой обязанности отдельными категориями налогоплательщиков. Внимание уделяется определению структуры налоговой обязанности, выяснению места обязанности по предоставлению налоговой отчетности в системе её составляющих элементов и особенностям реализации данной обязанности государственными служащими.

Ключевые слова: налог, налоговая обязанность, налоговая отчетность, должностное лицо.

