

2
2013 (206)

Щомісячний науково-практичний
юридичний журнал
видається з 1 січня 1996 р.

ПІДПРИЄМНИЦТВО, ГОСПОДАРСТВО і ПРАВО

НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПРИВАТНОГО ПРАВА І ПІДПРИЄМНИЦТВА НАПРН УКРАЇНИ

Шеф-редактор
МАКАРОВА
Алла Іванівна

Редакційна
колегія:

ХАВРОНЮК
Микола
Іванович
головний
науковий
редактор

МЕЛЬНИК
Микола
Іванович
заст. головного
наукового
редактора

БЕЛЯНЕВИЧ О.
БОБРИК В.
ГАЛЯНТИЧ М.
ДЕМЧЕНКО С.
ЗУБ І.
КРУПЧАН О.
КУБКО Е.
КУЗНЕЦОВА Н.
ЛУК'ЯНЕЦЬ Д.
ЛУЦЬ В.
МАЙДАНИК Р.
МАМУТОВ В.
НАВРОЦЬКИЙ В.
СТЕЦЕНКО С.
ТОРГАШИН О.
ШАКУН В.
ШЕВЧЕНКО Я.

ТЕОРІЯ ТА ІСТОРІЯ ПРАВА, ФІЛОСОФІЯ ПРАВА

Тетяна Подорожна

Динаміка законодавчих дефініцій у процесі правозастосування: теоретичні аспекти 3

Володимир Омельчук

Церковно-монастирське землеволодіння у Візантійській імперії
та його правові гарантії 7

Наталія Марущак

Основні підходи до поняття «гідність» у філософсько-правовій думці 12

КРИМІНАЛЬНЕ ПРАВО

Микола Хавронюк, Марина Зенова

Згода (прохання) потерпілого як обставина, що виключає злочинність діяння 17

Олена Сорока

Значення конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та практики
Європейського суду з прав людини для кримінального права України 22

КРИМІНАЛЬНИЙ ПРОЦЕС, КРИМІНАЛІСТИКА

Петро Цимбал, Олександр Мілевський

Детермінанти злочинів, що вчиняються в зоні ЧАЕС, як елемент забезпечення
розслідування 27

Світлана Савицька

Проведення негласних слідчих (розшукових) дій щодо адвоката 32

Світлана Щериця

Поняття кримінального процесуального закону 36

Наталія Козак

Криміналістичні аспекти поняття «комп'ютерні злочини» 40

Андрій Анохін

Механізм дорожньо-транспортної пригоди як обставина предмета доказування 44

ЦИВІЛЬНИЙ ПРОЦЕС, ЦИВІЛЬНЕ ПРАВО

Світлана Бичкова

Неоднакове застосування норм матеріального права як підстава перегляду
Верховним Судом України судового рішення у цивільній справі 48

Тетяна Лежнева

Співвідношення принципу змагальності та принципів публічності,
диспозитивності й об'єктивної істини в цивільному процесі 52

Сергій Вавженчук, Володимир Ємельянов

Юридична природа збитків: порівняльно-правовий аспект 56

Світлана Шимон

Оборотоздатність майнових прав як об'єктів цивільних правовідносин 60

Ірина Діковська

Права третіх осіб як обмеження принципу свободи договору 64

Олександр Снідевич

Нотаріальний акт: поняття й ознаки 68

Катерина Добкіна

Створення торгово-промислових палат як неприбуткових організацій 72

Ольга Моткова

До питання співвідношення медичної таємниці та права людини
на таємницю про стан свого здоров'я 76

ПРАВА ФІЗИЧНОЇ ПЕРСОНИ: ТРУДОВІ ПРАВА

Сергій Сільченко	Страхова реформа 1912 р.: до сторіччя запровадження обов'язкового соціального страхування	79
Ірина Новосельська	Теоретико-правові питання визначення кримінальної відповідальності за порушення законодавства про працю: історія та сьогодення	84
Станіслав Морозов	Коллективний договір як форма участі працівників в управлінні підприємством	89

ПРАВА ПРАЦІВНИКІВ: ПРАВА ПРАЦІВНИКІВ

Юлія Гончар	Особливості правосуб'єктності виробників ріпака як суб'єктів правовідносин	93
Ганна Гарварт	Організаційно-правові засади ведення державного лісового кадастру, обліку та впорядкування лісового фонду України	97

ПРАВА ГОСПОДАРСЬКИХ СУБ'ЄКТІВ І ПРОЦЕС

Олександр Віхров	Критерії класифікації господарських зобов'язань	102
Ірина Лукач	Класифікація наукових поглядів щодо визначення поняття «корпорація» в українській і російській юридичній літературі	106
Олександр Безух	Право на економічну конкуренцію як суб'єктивне право й економічна свобода учасників ринкових відносин	110
Марина Єфименко	Визначення договору аутсорсингу як однієї з форм взаємодії суб'єктів господарських правовідносин	114
Анастасія Первушина	Характеристика окремих процесуальних прав сторін господарського процесу	118

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО: ФІНАНСОВІ ПРАВА

Олена Белікова	Адміністративне покарання як критерій адміністративної відповідальності	122
Олександр Лупало	Предмет адміністративного права: нотатки до наукової дискусії	126
Станіслав Поляков	Перспективні напрями реформування законодавства України щодо забезпечення законності та правопорядку у збройних силах України	131
Ольга Хохленко	Освітній ринок як ринок послуг: стан, перспективи розвитку	135
Олександра Кульчицька	Принципи державного контролю у сфері охорони об'єктів інтелектуальної власності	137
Олександр Ткаченко	Засади державної політики безпеки Президента України	140
Олексій Тандир	До питання вдосконалення адміністративного законодавства у сфері охорони об'єктів права інтелектуальної власності	143
Андрій Іванський	Щодо питання запровадження збору з операцій купівлі-продажу іноземної валюти	146
Лариса Кінащук	Історико-правовий аналіз розвитку світового законодавства й юридичної думки з фінансового контролю та аудиту	150
Лідія Вдовічена	Критерії правового регулювання як одного із напрямів діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування	154
Тетяна Білоус	Адміністративно-правове регулювання надання електронних послуг платникам податків	158

КОСТИТУЦІЙНЕ ПРАВО: МУНІЦИПАЛЬНЕ ПРАВО

Галина Пришляк	Теоретичні засади інституту демократичного контролю	162
Гафіс Абасов	Класифікація гарантій прав місцевого самоврядування за характером і видом суспільних відносин: проблеми теорії	165

МІЖНАРОДНЕ ПРАВО

Олена Гончаренко	Перспективи реформування Європейського суду з прав людини	170
-------------------------	---	-----

УДК 347.73

Лідія Вдовічена,*канд. юрид. наук,**асистентка кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права
Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича*

КРИТЕРІЇ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЯК ОДНОГО ІЗ НАПРЯМІВ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВИ У СФЕРІ УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У статті аналізуються правотворчі, правозастосовчі та превентивні критерії правового регулювання як одного з видів діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування.

Ключові слова: діяльність держави, уникнення подвійного оподаткування, правотворчі критерії, правозастосовчі (виконавчі) критерії, превентивні критерії.

Для характеристики будь-якого правового явища, у тому числі подвійного оподаткування, важливо виявити основу, тобто те об'єктивно зумовлене начало, відповідно до якого визначається правове регулювання суспільних відносин. Тому визначення критеріїв правового регулювання як одного із напрямів діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування дозволяє чітко розмежувати податкові претензії держав і здійснити таку правову регламентацію діяльності платників податків на території іноземних держав, яка гарантує дотримання конституційного обов'язку із сплати податків і 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 нормально функціонування державного механізму.

Проблема подвійного оподаткування була предметом наукових досліджень таких учених, як Н. Доценко, І. Ларюгіна, М. Орлов, А. Шахматєв у контексті її правового регулювання. Однак наявне чинне правове регулювання не завжди є затребуваним через можливість його застосування. Тому, перш як встановлювати та закріплювати на нормативному рівні механізм уникнення подвійного оподаткування, слід «проінспектувати» за допомогою спеціальних критеріїв таке (майбутнє) нормативне регулювання.

Метою цієї статті є виділення та аналіз критеріїв правового регулювання як одного із напрямів діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування.

Аналіз участі держави в регулюванні податкових відносин зумовлює необхідність з'ясування її місця в системі суб'єктів податко-

вих правовідносин, зокрема прямої чи представницької її участі в податково-правовому регулюванні. У цьому випадку необхідно враховувати характер державної участі як діяльності особливого інституту, що реалізує публічні функції зовнішнього та внутрішнього характеру. Природно, що різна природа та призначення функцій передбачають різні форми державної участі в їх реалізації [1, с. 373–374].

Характерною особливістю участі держави у сфері уникнення подвійного оподаткування є її представництво сукупністю державних органів, які наділені владними повноваженнями; їх участь у таких відносинах не вимагає додаткового правового оформлення, деталізації правового статусу.

Наявна система владних органів, що реалізують свої повноваження у сфері уникнення подвійного оподаткування вимагає, перш за все, адекватного механізму правового регулювання даної ситуації. Тому необхідно визначити критерії правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, які дають можливість установити відповідність діяльності держави інтересам платників податків та інтересам самої держави. Логічно всі критерії поділити на групи, які б, у свою чергу, відповідали за якість та інтенсивність впливу діючого правового регулювання на можливість встановлення та стягнення податків державою:

правотворчі критерії, що визначають загальні правила встановлення, поширення та стягнення податків – критерії поширення податкової юрисдикції держави;

правозастосовчі (виконавчі) критерії, призначенням яких є виявлення позитивних і негативних моментів при практичному застосуванні діючого правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування;

превентивні критерії, призначенням яких є визначення результатів правового регулювання, а також попередження негативних наслідків відповідної діяльності держави.

Держава, визначаючи сферу поширення своєї податкової юрисдикції, керується певними критеріями, які дозволяють їй встановлювати податковий режим для платників податків (резидентів і нерезидентів). У числі *правотворчих критеріїв* правового регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування слід виділити такі:

критерій резидентства, який визначається на основі економічної прив'язки особи та держави і відповідно до якого держава може вимагати, щоб увесь дохід її платників податків (фізичних осіб чи юридичних осіб, зареєстрованих у ній) підлягав оподаткуванню в цій державі, незалежно від місця його одержання [2, с. 102]. Одним із ключових понять податкового права є резидентство, яке передбачає, що податковий обов'язок фізичні й юридичні особи здійснюють за місцем резидентства, тобто резиденти даної юрисдикції обкладаються податками на всі свої доходи з усіх джерел, включаючи закордонні джерела доходів. Право на оподаткування за критерієм резидентства впливає з податкового суверенітету кожної країни;

критерій територіальності (або територіального суверенітету), який надає право державі обкладати податками іноземних осіб у силу того, що вони зв'язані з її територією – мають джерело доходів (майно) на території цієї держави. В даному випадку враховується не юридичний, а фактичний зв'язок особи з державою;

функціональний критерій (або функціонального суверенітету), який дозволяє здійснювати оподаткування діяльності по використанню природних ресурсів на континентальному шельфі та винятковій економічній зоні. Цей принцип з'явився нещодавно, коли вирішувалося питання про правові засади поширення податкової юрисдикції над морськими зонами, на які не поширюється суверенітет держави. Конвенція по морському праву 1982 р. розглядає податкову юрисдикцію прибережних держав як атрибут їх функціонального суверенітету [3]. Однак міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування чітко визначають поширення податкової юрисдикції по відношенню до морських суден;

критерій податкової недискримінації, який означає заборону державі обкладати національних осіб іншої держави за більш високими ставками у порівнянні із ставками аналогічного податку, які застосовуються до своїх національних осіб за одних і тих самих обставин (правових і фактичних) [4];

критерій співробітництва та надання адміністративної допомоги в цілях стягнення по-

датків, який дозволяє державам брати участь у різних міжнародних організаціях податкового спрямування з метою вирішення нагальних проблем; у податкових угодах, а також в обміні інформацією для забезпечення належного виконання таких угод чи внутрішніх національних законів.

Наведені критерії поширення податкової юрисдикції держави ще раз доводять, що в основі виникнення подвійного оподаткування лежить, передусім, різне законодавче визначення платника податку та об'єкта оподаткування (джерела доходу) в законодавстві різних держав. Доповнюватися це також може неоднозначним правовим тлумаченням податкових норм та елементів податкового процесу. Тому все це ще раз переконує у необхідності встановлення та забезпечення адекватного правового регулювання як інтересів держави, так і платників податків.

Б. Шлоер, досліджуючи принцип адекватності в європейському й українському публічному праві, визначив критерії принципу адекватності: критерій недостатності, критерій придатності, критерій можливості [5, с. 65–103]. Спробуємо перенести ці критерії в податкову площину, визначивши їх як *правозастосовчі (виконавчі) критерії*, призначенням яких є виявлення позитивних і негативних моментів при практичному застосуванні діючого правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування:

критерій недостатності чинного правового регулювання для запобігання подвійному оподаткуванню. Правове значення категорії недостатності полягає в тому, що заходи, які існують на визначений момент не можуть повністю забезпечити правове регулювання відповідного кола суспільних відносин. Тому недостатні такі заходи, як наявність лише національного регулювання для запобігання подвійному оподаткуванню, також можуть порушити права платників податків. Питання достатності правового регулювання пов'язане з встановленням межі, за якою дії держави стають невідповідними, оскільки ці дії є недостатніми для досягнення певної цілі. Проте це не стосується кола ситуацій, коли для досягнення певної цілі не створено належних і достатніх умов, тобто коли йдеться про недостатність певного виду правового регулювання, зокрема, неможливість врегулювати проблему подвійного оподаткування за допомогою національних засобів. У більшості держав внутрішнє законодавство передбачає спеціальні заходи для однобічного усунення подвійного оподаткування (таке регулювання знаходить своє втілення у ст. 112 Податкового кодексу (далі – ПК) України. Однак, як свідчить практика, цього недостатньо для повного вирішення проблеми подвійного

оподаткування. Справа в тому, що будь-які норми та правила, встановлювані в односторонньому порядку, не можуть врахувати всіх розходжень і особливостей систем оподаткування, що існують в інших країнах, тобто різні податкові ставки, правила та норми визначення оподатковуваного доходу, різні пільги, відрахування тощо. Всі ці питання можуть бути погоджені лише в рамках двосторонньої (багатосторонньої) угоди про уникнення подвійного оподаткування й ухилення від оподаткування;

критерій придатності вже існуючого правового регулювання даної ситуації. У систему критеріїв для визначення правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування необхідно ввести також критерій придатності [5, с. 78]. Непридатне правове регулювання певних суспільних відносин можна вважати неадекватним, оскільки воно передбачає таке втручання у права, яке є непридатним для досягнення потрібної легітимної цілі. Даний критерій є продовженням дії критерію недостатності, оскільки існує правове регулювання може бути недостатнім унаслідок застосування таких методів, які є непридатними, або ж у силу економічного розвитку стали непридатними. Ця, на перший погляд, досить тривіальна констатація при докладнішому розгляді породжує чимало запитань (як визначити непридатність; коли її потрібно визначити?). Відповіді на ці запитання залежать від їх хронологічного порядку, а він, у свою чергу, – від застосування принципу соціального натуралізму [6, с. 113–117]. Практика свідчить, що саме від того, як правотворці та правокористувачі розуміють право залежить і те, як вони його використовують. Правильне (найбільш адекватне, відповідне його природі) розуміння права зумовлює успішне правокористування, а абсолютизація окремих аспектів права породжує великі проблеми у правозастосуванні. Досвід Європи орієнтує на те, що до розуміння права на сучасному етапі, правотворення та правозастосування в Україні ефективно можна було б застосувати принцип соціального натуралізму. Так, з позицій принципу соціального натуралізму, податкове право має дві сторони – природний зміст і соціальну форму – нормативне вираження. Форма і зміст є атрибутами одне одного й у природному стані неможливі одне без одного. Найдосконалішою є така юридична структура податку, коли його природний зміст адекватно втілюється у законодавстві. Аналіз українського податкового законодавства свідчить про ігнорування державою дійсної правової природи податку при встановленні елементів юридичної структури податку. Це основна 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 доскональними юридичними конструкціями податку позитивне податкове право не може набуті довершених, зрілих форм, стати ефективним регулятором податкових відносин у суспільстві [6, с. 115]. Тому, вирішуючи питання про те, коли потрібно кваліфікувати придатність певної дії, слід враховувати, що людина, на яку покладені такі обов'язки, повинна з цілковитою впевненістю «зазірнути» у майбутнє. Отже, з юридичної точки зору, потрібно вимагати, щоб особи з правом рішення на момент його прийняття вже чітко могли оцінити свій конкретний захід на предмет того, як точно він діятиме, які чинники впливатимуть на його дію;

критерій можливості застосування наявного правового регулювання суб'єктами, для яких воно призначене. Критерій можливості [5, с. 80] – це здатність адресата виконати те, що вимагається законом чи міжнародним договором. Кожна держава, враховуючи, що податки є одним із основних джерел фінансування, захищає свій податковий суверенітет. Однак розвиток міжнародної економічної діяльності неодмінно зумовлює необхідність взаємодії національних податкових систем. Така взаємодія носитиме конфліктний характер, якщо держави діятимуть ізольовано, зневажаючи специфічні особливості міжнародної економічної діяльності, статус її суб'єктів. У даному випадку така взаємодія знайде своє втілення в неузгодженому (автономному) втручанні національних податкових систем у діяльність; в результаті її здійснення на різних фіскальних територіях у платників податків виникатиме обов'язок із сплати податків з одного і того ж об'єкта [7, с. 24–31]. Тому, здійснюючи правове регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, слід звернути особливу увагу на адресатів такого регулювання, на їх можливість виконати все, що вимагається, щоб у результаті дати платникам податків гарантію, що їх доходи та капітали не обкладаються подвійними податками, а державі – гарантію закріплення на договірній основі її прав на одержання справедливої частки від оподаткування доходів і прибутків, реалізованих платниками податків у сфері міжнародної фінансової діяльності.

Правове регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування має охоплювати і *превентивні критерії*, які передбачаються у межах самої держави:

можливе обмеження прав [5, с. 88] – оскільки адекватність прийнятого рішення (наприклад, укладення міжнародної угоди про

унікнення подвійного оподаткування) надає платникам податків гарантію, що їх прибутки та капітали не оподатковуватимуться двічі; і дасть гарантію захисту від дискримінаційного оподаткування за кордоном. Оскільки платники податків не виступають сторонами при укладенні податкових угод, то завдяки внутрішньому законодавству про необхідність ратифікації такої угоди парламентом вони (платники податків) можуть контролювати забезпечення своїх інтересів як при ратифікації податкових угод, так і при прийнятті податкових законів, які необхідні для виконання державою взятих на себе міжнародних зобов'язань, що базуються на принципі адекватності [2, с. 23];

можливий негативний вплив на ринкові та суспільні механізми саморегулювання [5, с. 23]. Процес розвитку правових форм взаємодії національних податкових систем детермінується такими протиріччями: розвиток національної економіки у більшості випадків визначається через її максимальне активне включення в світове господарство, використання сучасних засобів комунікацій у бізнесі, можливість інтернаціоналізації прибутків і зняття адміністративних та економічних обмежень для господарюючих суб'єктів, в тому числі відносно географії ведення діяльності. Це вступає у протиріччя з концепцією податкового суверенітету держави, створює межі ефективності й обґрунтованості реалізації суверенного права держави монопольно та автономно визначати умови оподаткування на своїй фіскальній території [8, с. 23]. Господарюючі суб'єкти в умовах «відкритої» економіки мають можливість, за невідгидних для них умов, забрати свої капітали, тим самим лишити державу джерел доходів, караючи її за неадекватну податкову політику в міжнародній сфері [7, с. 28];

можливі затрати для державного й інших бюджетів. Правове регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування втілюючись у податкових угодах, є засобом закріплення на договірних засадах своїх прав на одержання справедливої частки від оподаткування доходів і прибутків, реалізованих платниками податків у сфері міжнародної економічної та фінансової діяльності [9, с. 41].

Оскільки уникнення подвійного оподаткування вирішується шляхом розподілу прав

оподаткування між двома державами, то укладення угоди про уникнення подвійного оподаткування зумовить розподіл доходів бюджетів обох країн [10, с. 31]. Таким чином, прийняття адекватного рішення має унеможливити існування витрат для державного бюджету або робити їх розміри мінімальними.

Висновки

Критерії правового регулювання як один із напрямів діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування спрямовані на визначення адекватного правового регулювання забезпечення фінансових інтересів договірних держав, узгодження цих інтересів таким чином, щоб не ставити держави в дискримінаційне положення одну проти одної, а також на гарантування державам отримання справедливої частки доходу у бюджет, а також на те, що доходи платників податків (майно, капітал) не будуть оподатковуватися двічі, тричі тощо.

Список використаних джерел

1. *Курчявенко П. П.* Курс налогового права: В 6 т. – Х., 2004. – Т. 2. – 600 с.
2. *Ларютина И. А.* Международное налоговое право // Московский журнал международного права. – 2001. – № 4. – С. 102–111.
3. *Международное публичное право.* – М., 1996. – Т. 1. – 570 с.
4. *Угода між Урядом України та Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження ухилення від сплати податків від 08.02.1995 р.* // Офіційний Вісник України. – 2010. – № 25. – Ст. 1001.
5. *Шлоер Б.* Принцип адекватності в Європейському публічному праві та його розвиток в українському адміністративному праві // Право України. – 2011. – № 4. – С. 65–103.
6. *Гаврилюк Р. О.* Юридична конструкція податку // Право України. – 2006. – № 4. – С. 113–117.
7. *Шахматов А. А.* Международное налоговое обложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи // Финансовое право. – 2006. – № 3. – С. 24–31.
8. *Орлов М. Ю.* Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 18–23.
9. *Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні /* За ред. М. Я. Лзарова. – К., 2000. – 320 с.
10. *Доценко П.* Уникнення подвійного оподаткування // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. – № 6. – С. 30–31.

Стаття надійшла до редакції 01.11.2012 р.

In this article the lawmaking, enforcement and preventive criteria of regulation as one of the activities of the state in the area avoidance of double taxation are analysed.

В статтє анализируются правотворческие, правоприменительные и превентивные критерии правового регулирования как одного из видов деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения.

