

СУТНІСТЬ ПРИНЦИПУ АДЕКВАТНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Постановка проблеми. Загально визнані принципи права, які покликані до життя світовим розвитком, перевірені історією, можуть і повинні бути єдиною правовою основою сучасних міжнародних відносин у сфері оподаткування. Дотримання та зміцнення цих принципів – надійна і стабільна гарантія взаєморозуміння між державами у сфері податкового співробітництва, в тому числі щодо усунення подвійного оподаткування. Важливість укріплення та розвитку загально визнаних принципів міжнародного та податкового права пояснюється перш за все тим, що саме вони, ці принципи, складають основу правового регулювання податкових відносин, основу міжнародного порядку, правовий мінімум, необхідний для мирного співіснування держав.

У ряді таких основних загально визнаних принципів сучасного міжнародного права, як повага державного суверенітету, рівноправність, невтручання у внутрішні справи держави, а також принципів податкового права – єдності системи податків і політики оподаткування в цілому, юридичної рівності усіх платників податків, всезагальності оподаткування, важливе місце повинен зайняти принцип адекватності правового регулювання міжнародного оподаткування. Цей принцип знаходиться в нерозривному зв'язку зі всіма іншими принципами і служить правовою гарантією їх втілення в життя. Зазвичай, принцип права, в тому числі і принцип адекватності, охоплює керівні положення, вихідні напрямки, основні начала, які визначають сутність усієї системи регулювання відносин. Особливого значення набуває необхідність правового закріплення принципу адекватності, в результаті чого він отримує всезагальне значення і виступає свого роду орієнтиром при становленні та подальшому розвитку правового регулювання відносин. І нарешті, особливо велике загально методичне значення даний принцип мав би при формуванні правозастосовчої практики у сфері правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню.

Ступінь наукової розробки проблеми. Принцип адекватності - очевидний у регулюванні будь-яких правовідносин. Але внаслідок доктринальної нерозробленості не існує і чіткого правового регулювання принципу адекватності.

Серед зарубіжних учених, концептуальні засади принципу адекватності правового регулювання відносин визначив Б.Шлоер [16, с.21-64]. С.Шевчук розглядав принцип адекватності у співвідношенні з принципом „верховенства права” [15, с.212]. Принцип адекватності-співрозмірності в регулюванні міжнародного контролю досліджував Е. Устинова [13, с. 61-65]. Зовсім інший 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 до врахування принципу адекватності в податковому праві. Наприклад, М.П. Кучерявенко визначає вимоги до адекватного законодавчого регулювання механізмів, в які трансформуються податки [8, с. 64.], П.С. Пацурківський досліджував системоутворюючий критеріальний ряд у фінансовому праві з урахуванням принципу адекватності [11, с.5-14], Р.О. Гаврилук при дослідженні діалектики змісту та форми податкового права відзначила необхідність адекватного нормативного регулювання податкових відносин [5, с.96-102].

Мета статті – визначити поняття принципу адекватності, дослідити його втілення у правовому регулюванні запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню.

Виклад основного матеріалу. Необхідною умовою побудови й ефективного функціонування незалежної та суверенної держави є всебічне забезпечення її національної безпеки в усіх сферах діяльності держави як у межах своїх національних кордонів, так і в світовому середовищі. Регулювання зазначеної діяльності визначається внутрішнім законодавством країни та ратифікованими дво- і багатосторонніми міжнародними угодами, які, за Конституцією України, стають частинною національного законодавства [1, Ст. 9].

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 [16, с. 32]. Власне, принцип адекватності впливає із самої ідеї здорового глузду у праві, водночас сприяючи прийняттю справедливих

правових рішень. Його основним критерієм є те, чи буде доцільною і справедливою відповідна правова норма. Саме з принципом адекватності тісно пов'язана важлива функція юридичної методології — вказування шляху до прийняття справедливого (з погляду права) рішення, оскільки система права демократичної правової держави зобов'язана орієнтуватися на ідею справедливості. Можна навіть сказати, що будь-яке правове регулювання повинно починатися з попереднього з'ясування такого питання: що саме у цьому конкретному випадку є адекватним розв'язком проблеми? І, як вдало стверджує Т. Вітенбергер, що за такого бачення юридична методологія розтлумачує, як саме потрібно ставати на методично коректний шлях пошуку адекватного та справедливого рішення. І в такому разі протиріччя між правовою впевненістю та справедливістю у конкретному випадку можна усунути за допомогою принципу адекватності, який забезпечує прийняття справедливого рішення [18, с. 5].

Оскільки проблема міжнародного подвійного (багаторазового) оподаткування виникає в результаті діяльності декількох держав, то і найбільш ефективний її розв'язок важко уявити без їхньої активної правової взаємодії, тобто міжнародно-правового співробітництва в податковій сфері. Але така узгоджена діяльність повинна ґрунтуватися на певних засадах, керівних ідеях, які б давали можливість ґрунтовно підходити до розв'язання такої проблеми, як міжнародне подвійне оподаткування. Саме принципи відіграють роль орієнтирів у формуванні податкової системи будь-якої держави, в тому числі у формуванні єдиної міжнародної податкової політики. Будучи основними началами нормативного регулювання, вони здійснюють вплив на всю наступну правотворчість. 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.

Той, хто відповідально ставиться до справи побудови правової системи, повинен зважати на те, що потрібно дотримуватися лише того права,

яке адекватне 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 і зміст є атрибутами одне одного, у природному стані неможливі одне без одного. Найдосконаліша така юридична структура податку, коли його природний зміст адекватно втілюється у законодавстві. Аналізуючи українське податкове законодавство, можна побачити повне ігнорування державою справедливої правової природи податку при встановленні елементів юридичної структури податку. 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 [6, с. 115].

Із термінологічного погляду, поняття принципу адекватності може приховуватися під такими визначеннями, як необхідність, адекватність, пропорційність, співвимірність тощо. Філософський словник дає таке пояснення слова „адекватний” – (з лат. *adaequatus* – прирівняний) – рівний, відповідний, тотожний. Адекватне пізнання – таке, що правильно відображає свої об'єкти, доречно їхній реальній природі та властивостям. Питання про ступінь адекватності пізнання, тобто про точність і повноту відображення, пов'язане, насамперед, з практикою та критерієм істини [14, с.13-14]. Новий Філософський словник дещо доповнив попереднє визначення: уявлення, образи, значення вважаються адекватними, якщо вони відповідають речі, оригіналу, об'єкту, до якого вони відносяться, і якщо вони правильні, то носять характер об'єктивних істин. У даному контексті істиною є адекватність пізнання буття. До прикладу можна навести вислів Ф. Аквінського, що істина є відповідність предмету і уявлення про нього [10, с.20]. Соціологічно-педагогічний словник дає визначення такої категорії як „адекватність” – відповідність, збіг параметрів [12, с.8]. На жаль, не містять та-

ких понять, як „адекватність”, „адекватний” і Юридична енциклопедія, і видання «Юридична термінологія» [17]. Така ж ситуація склалась і на нормативному рівні, оскільки ні в Конституції України, ні в Законі України „Про систему оподаткування”, де визначаються принципи побудови та призначення системи оподаткування, не згадується про принцип адекватності чи про необхідність адекватного правового регулювання відповідних суспільних відносин [2, Ст. 3]. Але, все ж таки, адекватність є досить абстрактною і багатоплановою юридичною категорією, яка включає в себе і загальновизнаний принцип, і метод міжнародного співробітництва, і особливий режим суспільного життя, і мету та результат правового регулювання.

Існування держави неможливе не тільки без адекватного механізму, який відповідав би кожному етапу її розвитку, але і 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 [7, с.134]. Узгодити цю свободу зі свободою платників податків і є головним завданням природних правових принципів оподаткування, зокрема і принципу адекватності. Податок виступає одним з чинників обмеження свободи, але водночас податок виступає і явищем, за допомогою якого платникам податків гарантується дотримання їх конституційних прав та обов’язків. Така ситуація зумовлена певними обставинами. По-перше, тому, що оподаткування передбачає хоча і легальне, але вилучення частки приватної власності в грошовій формі і перехід цієї частки у власність держави, тобто передбачає обмеження, звуження також конституційного права приватної власності. Приватна власність є першоосновою сучасної людської цивілізації, тому в цивілізованих суспільствах створені досконалі, стійкі механізми її захисту. Саме тому обмеження права приватної власності, точніше кажучи, встановлення випадків, способів і форм цього обмеження, виходячи з принципу адекватності, допустиме також, як виняток, на конституційному рівні. По-друге, оподаткування здійснюється з метою задоволення загальних публічних інтересів. Їхнє задоволення, як і забезпечення існування приватної власності, є умовою існування сучасної людської цивілізації [5, с.99]. У міжнародних податкових відносинах кожна держава в першу чергу намагається забезпечити захист власних інтересів, тобто наповнити нале-

жними грошовими ресурсами дохідну частину бюджету, яка буде достатньою для забезпечення суспільних потреб. Тому і відзначається зацікавленість суспільства в створенні та нормативному закріпленні правових норм для врегулювання відносин у сфері міжнародного оподаткування.

З усуненням міждержавних кордонів, розвитку міжнародної економічної співпраці все частіше діяльність господарюючих суб’єктів переставала обмежуватися кордонами території однієї держави. Однак усунення адміністративних бар’єрів для ведення міжнародної економічної діяльності автоматично не усувало інших негативних факторів її розвитку [9, с.24]. Одним із таких факторів була і є потенційна можливість піддатися під неодноразове оподаткування: оскільки діяльність здійснюється на різних національних територіях, то кожна держава, яку зачіпають такою діяльністю, може претендувати на частину доходу і юридично обґрунтовувати свої претензії на отримання у вигляді податку частини прибутку, який отриманий на її території. Практична реалізація різними державами претензій на отримання частини доходу від міжнародної економічної діяльності призводить до міжнародного оподаткування.

Сутність адекватності 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, і є, з одного боку – фактором, який визначає напрямок і подальший розвиток правотворчості, а з другого – інструментом вирішення неминуче виникаючих протиріч і 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 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 нормального функціонування державного механізму. Саме з метою забезпечення адекватного правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню, угоди про уникнення подвійного оподаткування включають статі, в яких визначається перелік податків, на які поширюється

дана угода: наприклад, стаття 2 Угоди між Україною і Федеративною Республікою Німеччиною 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 податок на нерухоме майно громадян (надалі „Український податок”); б) у Федеративній Республіці Німеччина: прибутковий податок, корпоративний податок, податок на майно і промисловий податок (надалі „Німецький податок”) [4, Ст. 2].

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

Висновок. Адекватне (відповідне його природі) розуміння права зумовлює успішне правокористування, а якась абсолютизація окремих аспектів права породжує великі проблеми у правозастосуванні. Досвід Європи орієнтує нас на те, що до розуміння права на сучасному етапі і правотворення, і правозастосування в Україні ефективно можна було б застосувати принцип адекватності. Застосування цього принципу особливо доречно у податкових відносинах, враховуючи інтереси платників податків і держави, а надто, якщо вони носять міжнародний характер. Укладення міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування вимагає „м'якого стикування” двох (а то і більше) податкових систем. Тому принцип адекватності повинен знайти в цих угодах своє безпосереднє застосування. На жаль, у юридичній літературі не визначено поняття принципу адекватності, але очевидно, що саме цей принцип повинен виконувати роль гаранту дотримання прав та обов'язків платників податків і гаранту реалізації інтересів держави, а з іншого боку – виступати критерієм оцінки вже існуючого нормативного регулювання до потреб сьогодення.

Список літератури

1. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. - Ст.9

2. Закон України „Про систему оподаткування” від 18 лютого 1997 року (з наступними

змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради. – 1997. - № 16. – ст. 71

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. Гаврилюк Р.О. Діалектика змісту та форми податкового права як відображення його системної сутності // Науковий вісник Чернівецького університету. Збірник наук. праць. 2005. – Вип. 282. – С. 96-102

6. Гаврилюк Р.О. Юридична конструкція податку // Право України. – 2006. - № 4. – С. 113-117.

7. Государственное право Германии. В 2-х т. Т.2. – М.: Институт государства и права РАН, 1994.

8. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. – В 6т. Т III: Учение о налогах. – Харків: Легас, 2005. – 600 с.

9. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи // Финансовое право. – 2006. – 3. – С. 24-31.

10. Новейший философский словарь: 3-е изд., исправлен. – Минск: Книжный Дом. – 2003. – 1280с.

11. Пацурківський П.С. Системоутворюючий критеріальний ряд у фінансовому праві: необхідність зміни парадигмальних підходів // Науковий вісник Чернівецького університету. Збірник наук. праць. – Чернівці: Рута, 2005. – Вип. 282. – С. 5-14.

12. Соціологічно-педагогічний словник / За ред. В.В. Радула. – К.: ЕксОб, 2004. – 304 с.

13. Устинова Е.Ю. Принципы международно-правового контроля // Вестник Московского университета. Серия 2 - Право. - № 6. – 1994. – С. 61-65.

14. Філософський словник / За ред. В.І. Шинкарука. – 2. вид., перероб. і доп. - К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. – 800с.

15. Шевчук С. Значення загальноправового принципу пропорційності для визначення конституційності законодавчих обмежень щодо реалізації конституційних прав і свобод (зарубіжний досвід). – К., 2000.

16. Шлоер Б. Принцип адекватності в європейському та українському публічному праві // Український правовий часопис. – 2004. - № 3.

17. 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.

18. Thomas Wyrtenberger, Die Akzeptanz von Gesetzen, in: Soziale Integration, Sonderheft 39 der, 1998, Rdnr. 41 ff.

Стаття надійшла до редколегії 7 грудня 2005 року.

Рекомендована до опублікування у «Віснику» відповідальним секретарем Р.О.Гаврилюк..

L.I. Vdovichena

ESSENCE OF A PRINCIPLE OF ADEQUACY IN THE TAX LAW

Summary

In article the author defines word "adequate" from the different points of view. The principle of adequacy is displayed in legal regulation of the international taxation. The principle of adequacy has general value for the tax right, is especial for the international taxation. This principle has direct use in the international agreements on avoidance of the double taxation.