

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС, ФІНАНСОВЕ ПРАВО, ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

*Р. Г. Браславський**докторант кафедри фінансового права**Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

ПРИНЦИП МІЖВІДОМЧОГО СПІВРОБІТНИЦТВА КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ У КОНТЕКСТІ ВІДНОСИН, ПОВ'ЯЗАНИХ З УНИКНЕННЯМ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

На сьогодні дедалі гучніше лунають заклики з приводу пошуку оптимальних форм міжвідомчого співробітництва органів публічної влади. Відповідні процеси зумовлюються насамперед тим, що саме шляхом забезпечення поступального й належного організаційного обрамлення міжуправлінської взаємодії можна досягти позитивних результатів у реалізації державної політики в тих чи інших сферах суспільної діяльності. При цьому варто зауважити, що проблематика модернізації міжвідомчого співробітництва є насамперед питанням, що пов'язане із забезпеченням належного рівня координації в діяльності органів публічної влади. Міжвідомче співробітництво може мати як внутрішньонаціональний, так і міждержавний характер. В аспекті питань, що стосуються уникнення подвійного оподаткування, мова йде саме про міжвідомче співробітництво контролюючих органів конкретних договірних держав. Зазначимо, що належність реалізації міжвідомчої взаємодії в такій специфічній сфері суспільних відносин забезпечується за допомогою дійсної, а не ілюзорної реалізації такого вихідного положення, як принцип міжвідомчого співробітництва контролюючих органів договірних держав.

Для належності подальшого аналізу піднятої проблематики вважаємо за доцільне розглянути змістове наповнення поняття «співробітництво». Так, під співробітництвом варто розуміти процес сумісної діяльності двох і більше суб'єктів заради досягнення конкретної мети. Тобто для означення певної діяльності як такої, що здійснюється в межах співробітництва, ключовими є такі аспекти: кількісний (здійснюється за допомогою залучення не менш як двох суб'єктів) та телеологічний (відповідна діяльність здійснюється з метою досягнення певної конкретної цілі). Що ж стосується такого поняття, як «міжвідомчий», то під ним варто розуміти діяльність двох чи більше публічно-владних суб'єктів, які є організаційно обрамленими в самостійні інститути публічної влади. При цьому ми повинні чітко усвідомлювати, що «міжвідомчість» включає в себе діяльність

суб'єктів, які належать до органів як однієї, так і різних гілок влади. Якщо розглядати міжвідомчу діяльність у межах угод про уникнення подвійного оподаткування, то вона має місце в межах співробітництва контролюючих органів договірних держав. Таким чином, варто констатувати, що в досліджуваній специфічній сфері суспільних відносин міжвідомче співробітництво здійснюється в межах взаємодії органів, які належать до тотожних гілок влади, а їх діяльність підпорядковується досягненню цілей держави в чітко визначеній, вузькій сфері урядування – реалізації фіскальної функції держави. У контексті міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування зауважимо, що під міжвідомчим співробітництвом варто розуміти формування зв'язків і встановлення договірних відносин між контролюючими органами договірних держав із метою пошуку спільних рішень, які виникають у сфері відносин, що пов'язані з уникненням подвійного оподаткування.

Міжвідомче співробітництво контролюючих органів договірних держав є однією з форм міжнародного співробітництва. Саме тому для послідовності здійснюваного дослідження ми повинні розглянути характер та основи правової природи міжнародного співробітництва.

Більшість учених розглядають посилення міжнародного співробітництва як запоруку подальшого сталого розвитку людства. Водночас варто зазначити, що останнім часом дедалі гучніше лунає критика в бік поступального та посиленого поглиблення міжнародних взаємозв'язків, що, на думку низки дослідників, може зашкодити національним суверенним інтересам. При цьому необхідно звернути увагу на влучне твердження І.І. Лукашука, що саме державний суверенітет являє собою необхідну передумову належного й прогресивно орієнтованого співробітництва держав, яке засновується на засадах їх суверенної рівності. Крім того, автор зауважує, що на сьогодні гармонійне співіснування держав не вбачається можливим без забезпечення гармонійного та послідовного співробітництва між ними [1, с. 74].

Як влучно зауважував Ф. Ліст, основна ідея міжнародного права полягає в забезпеченні належного спілкування держав. При цьому вчений акцентував увагу на похідних від вищезазначеної ідеї праві та обов'язку будь-якого члена міжнародного співтовариства (держави) підтримувати перманентні зв'язки з іншими членами міжнародно-правової взаємодії [2, с. 140].

Відповідне міжнародне співробітництво засновується на вихідних положеннях права, до яких належить, зокрема, такий загальний принцип, як принцип співробітництва. Що ж стосується місця принципу співробітництва в системі загальних вимог міжнародного права, то, як слушно зазначає В.І. Кузнецов, відповідне вихідне положення посідає особливе, одне з головних місць у системі вихідних положень міжнародного права, що постає насамперед із сутності й соціальної ролі такого феномена, як співробітництво держав і народів [3].

Р.А. Каламкарян розглядає виникнення принципу співробітництва держав як наслідок ускладнення та розширення варіативності міжнародних зв'язків, які складаються в сучасному світі. Становлення принципу співробітництва держав зумовлюється насамперед політичною й економічною необхідністю такої взаємодії між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються, задля забезпечення гармонійного розвитку людства загалом [4, с. 175].

Водночас, на думку науковців деяких шкіл міжнародного права, зобов'язання держав співпрацювати має скоріш не правову, а політико-декларативну природу. Схожі міркування сьогодні не узгоджуються з дійсністю. Натомість у минулому склалась практика, за якої співпраця була добровільним актом державної влади, проте потім розвиток міжнародних відносин привів до того, що добровільний акт став являти собою юридичне зобов'язання [3].

Досліджуючи цей аспект, варто підтримати позицію М.О. Баймуратова, згідно з якою зобов'язання країн щодо обопільної співпраці зазвичай наперед встановлює старанне додержання країнами міжнародно-правих норм. У разі нехтування будь-якою країною власними зобов'язаннями, що є похідними від міжнародно-правових норм і загально визнаних принципів міжнародного права, такими діями відповідна країна підриває базис співпраці [5].

У вищезазначених підходах правників було розглянуто насамперед загальне положення, що стосується міжнародного співробітництва держав. У цьому разі варто зауважити, що загальний принцип співробітництва співвідноситься зі специфічним принципом міжвідомчого співробітництва контролюючих органів договірних держав як вихідне положення загального та спеціального характеру. У загальнофілософському розумінні

вони співвідносяться як ціле (загальний принцип) і частина (спеціальний принцип). Такий підхід зумовлюється насамперед тим, що принцип співробітництва визначає основоположну ідею, закладає основи регулятивних вимог, на яких вибудовується спеціально-юридична дія принципу міжвідомчого співробітництва контролюючих органів договірних держав. Принцип міжвідомчого співробітництва контролюючих органів договірних держав є фактично інтегративним складником відповідного загального вихідного положення. Водночас ми повинні чітко усвідомлювати, що саме відповідне вихідне положення являє собою специфічний галузево-орієнтований прояв такого загального положення, як принцип співробітництва. Зазначимо, що сфера дії принципу міжвідомчого співробітництва держав, на відміну від загального принципу, охоплює саме сферу відносин, які стосуються уникнення подвійного оподаткування.

Принцип міжвідомчого співробітництва контролюючих органів договірних держав отримує своє непряме закріплення (може бути синтезований за допомогою системного аналізу нормативних положень) у межах типових конвенцій ООН та ОЕСР, що стосуються уникнення подвійного оподаткування [6], двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування [7], Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах [8]. У межах дослідження ми будемо звертати увагу насамперед на вимоги принципу міжвідомчого співробітництва контролюючих органів договірних держав, які отримали своє закріплення в межах двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. Відповідний підхід зумовлюється насамперед тим, що в межах двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування цей принцип закріплюється як обов'язкове для дотримання вихідне положення, тоді як у межах типових конвенцій ООН та ОЕСР він визначається радше як рекомендаційний припис, адже відповідні нормативні акти належать до так званого м'якого права. Що ж стосується Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, то вона, на відміну від двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, визначає порядок такої міжвідомчої взаємодії, деталізує окремі організаційні аспекти взаємодії, проте не закладає вихідні основи аналізованого специфічного принципу податкового права.

Принцип міжвідомчого співробітництва контролюючих органів договірних держав, як і будь-яке специфічне вихідне положення, має низку характерних рис, які формують його комплексну характеристику. Так, до ознак досліджуваного принципу можна віднести такі:

а) міжнародно-правовий характер – принцип міжвідомчого співробітництва контролюючих органів договірних держав отримує своє закріплення в межах як універсальних, так і партикулярних (міждержавних) міжнародних нормативно-правових актів;

б) організаційний характер – досліджуване вихідне положення має своїм спрямуванням встановити основи організаційної взаємодії контролюючих органів договірних держав, оптимізувати (раціоналізувати) чи модернізувати її, що забезпечується шляхом конструювання ефективних та алгоритмізованих механізмів відповідної взаємодії;

в) специфічно орієнтований характер дії – принцип міжвідомчого співробітництва контролюючих органів договірних держав має своїм призначенням забезпечити впорядкування взаємодії контролюючих органів у межах специфічних організаційних відносин з обміну інформацією, взаємного узгодження позицій договірних сторін, допомоги в податкових справах.

Як уже зазначалося, досліджуваний специфічний принцип податкового права отримує свою реалізацію в межах вузької, специфічно-галузевої сфери суспільної діяльності. Принцип міжвідомчого співробітництва висуває регламентаційні вимоги до таких трьох форм міжвідомчого співробітництва контролюючих органів договірних держав, як взаємне узгодження, обмін інформацією та допомога в зборі податків.

Зауважимо, що всі форми міжвідомчого співробітництва реалізуються в конкретній процедурній формі. При цьому алгоритми процедурної взаємодії в межах вирішення конкретного питання встановлюються за правилом *ad hoc* (від лат. «для цього випадку», «для досягнення відповідної цілі»). Цей підхід зумовлюється насамперед казуальністю такої взаємодії та відмінностями в організації й правових основах діяльності контролюючих органів різних держав. При цьому в окремих випадках існує необхідність міжвідомчого погодження процедур, їх коригування внаслідок специфіки питання, на вирішення якого вони спрямовані. Формування процедур за правилом *ad hoc* має також своїм завданням забезпечити взяття до уваги інтересів і позицій взаємодіючих сторін. Також цей підхід до алгоритмізації міжвідомчої взаємодії допомагає більшою мірою забезпечити рефлексію організаційних та управлінських підходів із поточною суспільно-політичною й соціально-економічною ситуацією.

Як зазначалося, принцип міжвідомчого співробітництва контролюючих органів договірних держав може отримувати прояв у трьох формах міжінституційної взаємодії. Для наочності розуміння форм відповідної діяльності варто розглянути варіативність її проявів. Так, процедура взаємного узгодження включає в себе такі компоненти:

а) взаємодію контролюючих органів договірних держав із метою недопущення подвійного оподаткування зобов'язаного суб'єкта податкових відносин, який звернувся до контролюючого органу однієї з договірних держав із приводу неналежного (такого, що суперечить положенням конвенції про уникнення подвійного оподаткування) оподаткування його доходів (відповідне питання вирішується шляхом досягнення взаємного погодження);

б) досягнення домовленості з приводу тлумачення конкретних положень двосторонньої конвенції про уникнення подвійного оподаткування;

в) створення спільної комісії договірних держав для вирішення проблеми подвійного оподаткування;

г) проведення переговорів, взаємних консультацій, розроблення двосторонньої процедури, умов, способів і методів реалізації процедур взаємного узгодження;

г) створення арбітражу для розгляду конкретного випадку (якщо договірні держави не можуть досягти погодження шляхом реалізації консультаційних і переговорних процедур (позитивних)).

Що ж стосується обміну інформацією, то він включає в себе такі етапи:

а) обмін інформацією, яка сприяє належній реалізації конвенційних положень (за своїм правовим режимом така інформація є конфіденційною, тобто належить до інформації з обмеженим доступом);

б) надання арбітражному органу, створеному в межах процедур взаємного узгодження, такої інформації, що може бути корисна йому для належності розгляду конкретного питання;

в) збір однією з договірних держав інформації, яка запитується іншою договірною державою;

г) розроблення в межах консультаційних процедур методів і способів обміну відповідною інформацією.

Коли ж мова йде про допомогу в зборі податків, то вона інтегрує в собі такі дії:

а) сприяння контролюючими органами однієї договірної держави в стягненні з боржника конкретної суми податкового боргу, що була визначена та правомірно донарахована такому боржнику контролюючими органом іншої договірної держави;

б) дії однієї з договірних держав із розстрочення чи відстрочення виплати боржником власного податкового боргу, про стягнення якого запитує інша договірна держава;

в) встановлення договірними державами правил із приводу розміру мінімальної суми податкового боргу, яка може бути стягнута однією договірною державою за запитом іншої договірної держави;

г) вжиття заходів щодо збереження (забезпечення подальшого стягнення) суми податкового боргу, яка запитується, для її подальшого стягнення однією з договірних держав.

Зауважимо, що коли мова йде про діяльність із допомоги в стягненні податків, то вона спрямовується насамперед не на створення умов для уникнення подвійного оподаткування, а на забезпечення дійсної реалізації такого похідного вихідного положення, як принцип обов'язковості оподаткування.

Література

1. Лукашук И.И. Современное право международных договоров : в 2 т. / И.И. Лукашук. – М., 2004–2005. – Т. 1. – 2004. – 672 с.
2. Лист Ф. Международное право в систематическом изложении / Ф. Лист ; пер. с нем. под ред., с предисл. В.Э. Грабарь. – 4-е рус. изд., испр., и доп. – Юрьев (Дерпт) : Тип. К. Маттисена, 1917. – 674 с.
3. Международное право : [учебник] / отв. ред. : В.И. Кузнецов, Б.Р. Тузмухамедов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма, 2007. – 944 с.
4. Каламкарян Р.А. Международное право : [учебник] / Р.А. Каламкарян, Ю.И. Мигачев. – М. : Эксмо, 2004. – 688 с.
5. Баймуратов М.О. Міжнародне право / М.О. Баймуратов. – Х. : Одісей, 2002. – 672 с.
6. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf.
7. Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування : лист Державної фіскальної служби України від 30 січня 2015 р. № 2809/7/99-99-12-01-03-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/196979.html>.
8. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25 січня 1988 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_325.

Анотація

Браславський Р. Г. Принцип міжвідомчого співробітництва контролюючих органів у контексті відносин, пов'язаних з уникненням подвійного оподаткування. – Стаття.

У статті досліджується принцип міжвідомчого співробітництва контролюючих органів в аспекті відносин, пов'язаних з уникненням подвійного оподаткування. Автор зауважує, що не будь-яка діяльність має характер співробітництва, а лише та, яка відповідає кількісному й телеологічному аспектам співробітництва. Наголошується на тому, що міжвідомче співробітництво контролюючих органів договірних держав є однією з форм міжнародного співробітництва, а тому принцип міжвідомчого співробітництва у сфері уникнення подвійного оподат-

кування є спеціальним порівняно з принципом міжнародного співробітництва держав. У статті також розкриваються характерні риси й форми реалізації принципу міжвідомчого співробітництва контролюючих органів.

Ключові слова: податкове право, принципи податкового права, податкове законодавство, подвійне оподаткування, принцип міжвідомчого співробітництва контролюючих органів.

Аннотация

Браславский Р. Г. Принцип межведомственного сотрудничества контролирующих органов в контексте отношений, связанных с предотвращением двойного налогообложения. – Статья.

В статье исследуется принцип межведомственного сотрудничества контролирующих органов в аспекте отношений, связанных с предотвращением двойного налогообложения. Автор отмечает, что не всякая деятельность имеет характер сотрудничества, а только та, которая соответствует количественному и телеологическому аспектам сотрудничества. Подчеркивается, что межведомственное сотрудничество контролирующих органов договаривающихся государств является одной из форм международного сотрудничества, а поэтому принцип межведомственного сотрудничества в сфере избежания двойного налогообложения является специальным по сравнению с принципом международного сотрудничества государств. В статье также раскрываются характерные черты и формы реализации принципа межведомственного сотрудничества контролирующих органов.

Ключевые слова: налоговое право, принципы налогового права, налоговое законодательство, двойное налогообложение, принцип межведомственного сотрудничества контролирующих органов.

Summary

Braslavskyy R. H. The principle of interdepartmental cooperation of controlling bodies in the context of relations related to the prevention of double taxation. – Article.

The article explores the principle of interdepartmental cooperation of controlling bodies in the aspect of relations related to the prevention of double taxation. The author notes that not all activities have the character of cooperation, but only one that corresponds to the quantitative and teleological aspects of cooperation. It is noted that interdepartmental cooperation of the controlling bodies of the contracting states is one of the forms of international cooperation, as a consequence the principle of interdepartmental cooperation in the field of avoidance of double taxation is special in comparison with the principle of international cooperation of states. The article also reveals the characteristic features and forms of implementation of the principle of interagency cooperation of the controlling bodies.

Key words: tax law, principles of tax law, tax legislation, double taxation, principle of interdepartmental cooperation of controlling bodies.