

Рогозіннікова К. С.,
провідний фахівець кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства
Університету державної фіскальної служби України

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

Анотація. У статті здійснено аналіз нормативно-правових актів Європейського Союзу, що регламентують співпрацю країн-членів ЄС, засоби та процедури її здійснення в частині адміністративно-правової охорони податкових відносин. У результаті вивчення інструментів, що застосовуються у ЄС з метою запобігання, припинення та притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні податкових відносин, сформульовано низку пропозицій для України, що потребують впровадження як у частині нормативно-правової, так і організаційної складової частини адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Наголошено, що у системі адміністративно-правової охорони ЄС значну увагу приділено адміністративним процедурам обміну інформацією, причому розвиток законодавства ЄС свідчить про тенденції до встановлення максимально оперативних та спрощених процедур його здійснення, особливо у випадках отримання інформації, що може свідчити про порушення податкових відносин.

Враховано необхідність дотримання балансу між відкритістю податкових адміністрацій та забезпечення конфіденційності податкової інформації, задля чого створено інституцію Eurofisc, співробітники якої мають безперешкодний доступ до всього обсягу систематизованих наборів даних.

Внесено пропозицію про імплементацію норм, які передбачають можливість здійснення контрольних заходів та інших адміністративних процедур за запитом держав-членів ЄС, а також за участю їх представників у місцях розташування національних податкових адміністрацій.

Вивчено практику застосування загальних оціночних понять для опису належної поведінки платника податків у взаєминах із контрагентами, які отримують критику у професійній літературі, враховуючи зростання дискреційності у реалізації повноважень контролюючих органів. З огляду на те, що схеми ухилення та мінімізації бази оподаткування стають усе більш складними та мають транснаціональний характер, а національним адміністраціям не вистачає можливостей для вчасного внесення змін до законодавства, з метою протидії таким негативним проявам загальні формулювання у термінології національного законодавства хоча, з одного боку, порушують принцип правової визначеності, з іншого – дозволять більш швидко реагувати на недобросовісні дії платників податків.

Звернено увагу, що, окрім правових методів впливу на податкові відносини, у ЄС великого значення надано організаційним, що не зумовлюють настання юридичних наслідків, однак є важливою складовою частиною співпраці і включають: обмін інформацією про інструменти та рішення, що стосуються запитуваної інформації,

надання відгуків про результати використання отриманої за запитом інформації, обмін кращими практиками та досвідом.

Ключові слова: адміністративно-правова охорона, податкові відносини, міжнародна співпраця, обмін інформацією, організаційні заходи.

Постановка проблеми. Відповідно до Угоди про асоціацію Україна зобов'язана гармонізувати, принаймні частково, національне законодавство з численними нормативно-правовими актами Європейського Союзу, в тому числі і в сфері податкових відносин, зокрема адміністративної допомоги у податкових справах.

Нині Радою Європейського Союзу прийнято низку директив та регламентів, що визначають правила обміну інформацією, здійснення фактичних дій у зв'язку і вжиття заходів адміністративно-правової охорони податкових відносин. Їх детальне вивчення та імплементація у національне законодавство та практику діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування є важливою умовою для підвищення ефективності функціонування системи адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання міжнародного та світового досвіду організації адміністративно-правової охорони податкових відносин не отримали належного висвітлення у науковій літературі. Основна увага дослідників була звернена на зарубіжний досвід адміністрування податків і зборів [1; 2], впливу на вдосконалення правового забезпечення податкових відносин [3], вдосконалення на його основі окремих аспектів діяльності контролюючих органів [4; 5]. Низка наукових праць була присвячена світовому до європейському досвіду використання засобів адміністративно-правової охорони [6; 7].

Наведені напрацювання орієнтують на напрями дослідження – вивчення досвіду міжнародної співпраці у сфері адміністративно-правової охорони податкових відносин у країнах-членах ЄС.

Відповідно, **метою** статті є аналіз нормативних актів Європейського союзу (далі – ЄС), що регламентують види та процедури застосування засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин у межах ЄС та вироблення пропозицій для впровадження в Україні.

Виклад основного матеріалу. Серед нормативних документів ЄС перш за все варто звернути увагу на Директиву Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративне співробітництво у галузі оподаткування та скасування Директиви 77/799/ЄЕС [8] (далі – Директива 2011/16/ЄС).

У її преамбулі справедливо зазначається, що одна держава не може керувати своєю внутрішньою податковою системою, особливо щодо прямого оподаткування, не отримуючи інформації з інших держав [8], що вимагає посилення співпраці у сфері адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Названа директива вміщує основні положення щодо системи адміністративно-правової охорони податкових відносин у ЄС, яка передбачає наявність та вжиття таких заходів, як: інституційна спроможність, тобто визначення відповідального за співпрацю органу публічної адміністрації (у термінології Директиви 2011/16/ЄС – компетентного органу) та єдиного центрального бюро зв'язку; обмін інформацією по запиті (директивою врегульовано процедури та строки надання відповідної інформації, а також вказано можливість проведення адміністративного розслідування з метою виконання запити); адміністративне розслідування; обов'язковий автоматичний обмін інформацією між компетентними органами, що здійснюється стосовно визначених Директивою доходів і власності; спонтанний обмін інформацією; участь адміністративних установ і участь у адміністративних розслідуваннях; спільний контроль державами на своїй території загальних або додаткових прибутків однієї або більше осіб; інші організаційно-управлінські заходи (обмін адміністративними повідомленнями, тобто інформацією про інструменти та рішення, що стосуються запитуваної інформації, надання відгуків про результати використання отриманої за запитом інформації, обмін кращими практиками та досвідом тощо) [8].

Варто вказати, що низка з наведених положень, зокрема в частині проведення адміністративних розслідувань за запитом іноземних держав, вже частково імплементована Законом України № 1210 від 16.01.2020 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон України № 1210) шляхом внесення змін до пп. 78.1.20 ч. 78.1. ст. 78 Податкового кодексу України (далі – ПК України) та надання права контролюючим органам у сфері оподаткування на проведення повторної перевірки у разі отримання інформації від іноземних державних органів.

Однак запорукою побудови ефективної системи адміністративно-правової охорони податкових відносин є подальше впровадження названих інструментів у практику податкового адміністрування.

Окрім названих заходів, Регламентом Ради Європейського Союзу № 1798/2003 від 7 жовтня 2003 року про адміністративну співпрацю у галузі податку на додану вартість та припинення дії Регламенту (ЄС) № 218/92 [9] (далі – Регламент № 1798/2003) передбачено функціонування електронної бази даних, яка, зокрема, містить інформацію про ідентифікаційні номери платників ПДВ, видані державою-членом, та повну вартість усіх поставок товарів, здійснених у межах Спільноти всіма операторами, ідентифікованими для цілей ПДВ у державі-члені [9].

Регламент № 1798/2003 було уточнено Регламентом Ради Європейського Союзу № 904/2010 від 7 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю та протидію шахрайству у галузі податку на додану вартість [10] (далі – Регламент № 904/2010), зокрема щодо зберігання та обміну специфічною інформацією. Відповідно до ст. 17 та 21 регламенту № 904/2010 кожна держава-член має вносити невідкладно, однак у будь-якому разі не пізніше ніж за місяць після кінця періоду, якого стосується інформація, та зберігати в електронній системі принаймні протягом п'яти років таку

інформацію: «ідентифікаційні номери платників ПДВ, інформацію про повну вартість усіх поставок товарів та повну вартість усіх поставок послуг, здійснених у межах Співтовариства всіма операторами, ідентифікованими для цілей ПДВ у державі-члені, та ідентифікаційні номери названих постачальників та отримувачів товарів та послуг, незалежно від країни резидентства» [10].

Варто вказати, що відкритою є лише інформація щодо ідентифікаційних номерів платників ПДВ та повної вартості товарів та послуг. Для отримання комплексного набору даних, що вміщує інформацію про постачальника, отримувача та повної вартості товару, послуги необхідне дотримання однієї з таких умов: доступ надається у зв'язку із розслідуванням шахрайства; доступ здійснюється через співробітника офісу з міжнародних зв'язків Eurofisc; доступ надається лише під час спільних робочих годин.

Регламентом № 904/2010 також створено мережу для оперативного обміну цільовою інформацією між державами-членами – Eurofisc. Така мережа складається з робочих областей, участь у яких беруть держави-члени за своїм вибором. Податкові адміністрації кожної держави-члена призначають принаймні одного співробітника органу з міжнародних зв'язків Eurofisc. Співробітники робочої області несуть відповідальність виключно перед національними адміністраціями. Для кожної області її співробітниками призначається координатор, який забезпечує актуальність та доступність інформації як для співробітників робочої області, так і для інших робочих областей Eurofisc.

Створення мережі Eurofisc забезпечує задоволення потреби у безпосередній співпраці саме між територіальними (у термінології законодавства – ЄС) органами національних податкових адміністрацій, на важливості та необхідності якої було наголошено у Директиві 2011/16/ЄС.

Тривалий час у професійних колах ведуться дискусії щодо доцільності надання додаткових дискреційних повноважень контролюючим органам та введення до законодавства таких оціночних понять, як «розумна економічна причина (ділова мета)». Рекомендація Європейської Комісії № 2012/772/ЄС від 6 грудня 2012 року про агресивне податкове планування (далі – Рекомендація № 2012/772/ЄС) містить низку пропозицій з удосконалення національного податкового законодавства, в тому числі і введення загального правила, спрямованого на боротьбу з ухиленням від сплати податків, яке має бути сформульоване найпростішим чином без урахування особливостей, притаманних юридичній техніці національного законодавства.

Рекомендація № 2012/772/ЄС містить модельний опис такого правила: штучна (удавана) транзакція, дія, угода, допомога, подія тощо або їх сукупність, що була здійснена з метою уникнення оподаткування та результатом якої є отримання податкової пільги, не має враховуватись у разі визначення бази оподаткування. Національним органам влади необхідно розглядати ці механізми для цілей оподаткування, посилаючись на їх економічний зміст [11]. Рекомендація № 2012/772/ЄС визначає і критерії оцінки комерційного змісту операцій, викладені у пункті 4.4., серед яких – такі, що містять і занадто загальні описи штучності операцій, зокрема: «правова природа окремих кроків, з яких складається відповідний механізм, є несумісною з правовим змістом механізму загалом» [11].

Загальні формулювання у термінології національного законодавства, з одного боку, порушують принцип правової визначеності, з іншого боку, вводяться у зв'язку із транснаціоналізацією та стрімким розвитком схем мінімізації та ухилення від оподаткування. Так, у п. 8 преамбули Рекомендацій № 2012/772/ЄС

вказано, що: «структури податкового планування стають усе більш складними, і національні законодавці часто не мають досить часу для відповідної реакції, конкретних заходів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків, часто виявляється не досить для успішного подолання розриву з новими структурами агресивного податкового планування» [11].

Відповідно, необхідним є пошук балансу між загальним та конкретним у термінології законодавчій та адаптації національної юридичної техніки до вимог Європейського Союзу.

Висновки. У підсумку зазначимо, що вивчена європейська система адміністративно-правової охорони характеризується низкою особливостей, які з часом мають бути впроваджені в Україні: 1) значна увага приділена адміністративним процедурам обміну податковою інформацією, а положення документів про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування орієнтовані на створення максимально швидкого та зручного механізму її отримання; 2) інституційна спроможність, що передбачає створення низки інституцій для співпраці, адміністрування баз даних та забезпечення конфіденційності податкової інформації, зокрема доступ до систематизованих наборів даних (постачальник – контрагент – повна вартість товару, послуги), мають лише співробітники робочих областей Eurofisc, інші компетентні органи – лише у зв'язку із розслідуванням шахрайств або під час спільних заходів у межах адміністративних розслідувань; 3) відкритість до співпраці, зокрема участь у контрольних заходах представників компетентних органів інших держав та можливість ознайомлення із інформацією безпосередньо у місцях розташування податкових адміністрацій; 4) зобов'язання якнайшвидшої передачі інформації, яка свідчить про порушення податкового законодавства, компетентним органам іншої держави; 5) можливість здійснення контрольних заходів та інших адміністративних процедур за запитом іншої держави.

Література:

1. Деменко Є.О. Зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні. *Наше право*. 2013. № 7. С. 189–195.
2. Рядінська В.О. Зарубіжний досвід оподаткування незаконних доходів фізичних осіб. *Європейські перспективи*. 2015. № С. 130–136.
3. Хатнюк Н.С. Система податкових відносин: теорія та практика правового регулювання в Україні : дис. ... докт. юрид. наук. : 12.00.07. Київ, 2019. 562 с.
4. Мулявка Д.Г., Олійник О. Д. Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2016. 166 с.
5. Теремецький В.І. Зарубіжний досвід соціально-обслуговуючої діяльності податкових органів та можливості його використання в Україні. *Європейські перспективи*. 2012. № 2, ч. 2. С. 115–121.
6. Сидельников О.Д., Кисилевич О.В. Зарубіжний досвід законодавчого регулювання адміністративної відповідальності. *Молодий вчений*. 2018. № 4 (56). С. 84–87.
7. Єщук О.М. Адміністративно-правова охорона: теорія, практика та перспективи розвитку : монографія. Херсон : Херсонський державний університет, 2017. 396 с.
8. On administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC : Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011. *Official Journal of the European Union*. L 64. 11 March 2011. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L:2011:064:TOC> (дата звернення: 15.10.2019).
9. On administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92 : Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003. *Official Journal of the European Union*. L 264/1. 15.10.2003. URL: <https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1579347255452&uri=CELEX:32003R1798> (дата звернення: 15.10.2019).
10. Про адміністративну співпрацю та протидію шахрайству у галузі податку на додану вартість : Регламент Ради Європейського Союзу № 904/2010 від 7 жовтня 2010 року. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_45885 (дата звернення: 18.10.2019).
11. Про агресивне податкове планування : Рекомендація Європейської Комісії № 2012/772/ЄС від 6 грудня 2012 року. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_45885 (дата звернення: 18.10.2019).

Rogozinnikova K. International experience in organization of tax relations' administrative-legal protection and directions of its use in Ukraine

Summary. The legal acts of the European Union, which regulate the cooperation of the EU member states, the means and procedures for its implementation, in the part of administrative and legal protection of tax relations are analyzed in the article. As a result of studying the instruments used in the EU in order to prevent, suspend and prosecute persons guilty of tax breach, a number of proposals have been formulated for Ukraine that need to implement both legal and organizational components of the administrative-legal protection of tax relations.

It is emphasized that the administrative-legal system of the EU pays considerable attention to the administrative procedures of exchange of information, and the development of the EU legislation shows the tendency to establish the most expeditious and simplified procedures for its implementation, especially in cases of receiving information that may indicate a breach of tax relations.

The need is to balance the openness of tax administrations and to ensure the confidentiality of tax information, which is why Eurofisc is established, whose staff have unhindered access to the full range of systematic datasets.

A proposal was introduced on the implementation of norms that provide for the possibility of carrying out control measures and other administrative procedures at the request of EU member states, as well as with the participation of their representatives in the locations of national tax administrations.

The practice of using common valuation concepts to describe the proper behavior of the taxpayer in dealing with counterparties receiving criticism in the professional literature has been studied, given the increasing discretion in exercising the powers of supervisory authorities. Given that tax evasion and minimization schemes are becoming more complex and transnational in nature, and national administrations lack the capacity to amend legislation in a timely manner to counteract such negative manifestations, the general formulations in the terminology of national law, on the one hand, violate the principle of legal certainty, on the other hand, will allow faster response to fraudulent actions of taxpayers.

It is noted that in addition to the legal methods of influencing tax relations, the EU is of great importance to organizations that do not cause legal consequences, but is an important component of cooperation, and includes: sharing information on tools and decisions regarding the information requested, providing feedback on the results of using on-demand information, sharing of best practices and experiences.

Key words: administrative and legal protection, tax relations, international cooperation, exchange of information, organizational measures.