

УДК 341.12:336.227

О.В. ЛЕПЕТЮК, канд. юрид. наук,
Національний університет «Одеська юридична академія»

ІНСТИТУЦІЙНЕ СПІВРОБІТНИЦТВО ДЕРЖАВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: СУЧАСНІ ВИКЛИКИ

Ключові слова: ООН, ОЕСР, оподаткування, інституційна співпраця, міжнародне співробітництво

У пункті 28 підсумкового документу, прийнятого за результатами Третьої міжнародної конференції ООН з фінансування розвитку (м. Аддіс-Абеба, 13–16 липня 2015 р.), підкреслюється: «зусилля, які докладаються в рамках міжнародного співтовариства з податкових питань, мають бути універсальними за своїм підходом та сферою охоплення і мають в повній мірі враховувати різні потреби та можливості усіх держав, зокрема, найменш розвинених держав, країн, які розвиваються і які не мають виходу до моря, малих островних країн та африканських країн. Ми вітаємо участь держав, які розвиваються та їх регіональних мереж у цій роботі, а також закликаємо їх до забезпечення того, щоб ці інтереси відповідали інтересам усіх держав» [1, с.13]. Зважаючи на те, що «основними центрами розробки міжнародних правил, які безпосередньо стосуються податків та взаємодії податкових служб, з другої половини ХХ ст. залишаються ОЕСР та ООН», виникає питання щодо того, чи спроможні вони у нинішньому форматі забезпечити реалізацію поставлених завдань у сфері зміцнення та подальшого розвитку інституційного співробітництва з податкових питань [2, с.109].

З кінця 1990-х років інституційний вимір діалогу між розвиненими державами і державами, які розвиваються неодноразово перебував у фокусі уваги дослідників. Підтвердженням цьому є, зокрема, роботи В. Танці [3],

В. Дауер та Р. Кревера [4], Е. Морісса та Л. Моберг [5], Е. Соєра [6]. Разом із тим, у вітчизняних напрацюваннях у галузі юридичних наук відповідна проблематика не знайшла свого відображення, що детермінує доцільність заповнення відповідної прогалини та інтенсифікації дискусії навколо розробки позиції України щодо реформування системи інституційного міжнародно-правового співробітництва у сфері оподаткування.

Ціль статті полягає у характеристиці існуючого рівня інституційного співробітництва з податкових питань на прикладі ООН та ОЕСР як провідних центрів такої співпраці.

У пункті 37 доповіді Генерального секретаря на 69-й сесії ГА ООН, присвяченій основним викликам та стратегічним завданням для забезпечення економічного зростання та стійкого розвитку в світі, відмічається: «Міжнародна мобільність потоків капіталу багато в чому обмежує роботу національних механізмів перерозподілу доходів, оскільки вона перешкоджає оподаткуванню доходу з капіталу, обмежуючи як обсяг державних ресурсів, так і прогресивність оподаткування. До можливих заходів з вирішення цієї проблеми відносяться... більш активне глобальне та регіональне співробітництво з податкових питань» [7]. Визнання необхідності активізації діалогу з податкових питань на інституційному рівні обумовлює необхідність характеристики існуючих можливостей підтримки та поглиблення співпраці держав у відповідній сфері.

Як відмічає у своєму дослідженні П.О. Селезень, «об'єктивна потреба у функціонуванні міжнародних організацій, які б володіли відповідною компетенцією у сфері налагодження ефективного співробітництва держав-членів, обумовлюється тим, що поглиблення міжнародної економічної діяльності призводить до необхідності взаємодії національних податкових систем. Цей процес... буде мати конфліктний характер, якщо держави діють ізольовано, ігноруючи специфічні особливості міжнародної економічної діяльності і статус її суб'єктів» [8, с.78].

Серед існуючих інституційних форм співпраці з податкових питань на особливу роль заслуговує ООН та ОЕСР. Так, значущість ООН обумовлена тим, що саме ця організація є «єдиним всесвітнім форумом для ведення перемовин з оподаткування» [9, с.45]. В той же час ОЕСР «протягом тривалого часу відіграє центральну роль у розробці та поширенні дії норм податкової політики» [10, с.20]. Така впливовість ООН та ОЕСР у розвитку співпраці з податкових питань не є випадковістю, а стала наслідком закономірностей, обумовлених тим, що з другої половини ХХ ст. «міждержавна податкова політика стала логічним продовженням глобалізаційних процесів» [11, с.69].

В рамках ООН спроби налагодження ефективної співпраці для обговорення актуальних проблем розвитку міждержавної співпраці у сфері оподаткування здійснювались ще з другої половини 40-х років. Однак лише у 1967 р. відповідна співпраця отримала належний імпульс до свого інституційного розвитку в рамках ООН у формі Спеціальної групи експертів з податкових договорів між розвиненими державами і державами, які розвиваються. З 2004 р. цей орган співробітництва функціонує у формі Комітету експертів ООН з міжнародного співробітництва в області оподаткування (далі – Комітет експертів ООН) зі статусом постійного допоміжного органу ЕКОСОП.

Мандат Комітету експертів ООН включає в себе [12]:

1) підтримку актуальності Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами і тими, які розвиваються (1979 р. (остання редакція прийнята у 2011 р., а наступна редакція має з'явитись у 2017 р.), а також Керівництва ООН з проведення перемовин про укладення двосторонніх договорів з податкових питань між тими ж групами держав (розглядається як важлива форма надання технічної допомоги);

2) організацію діалогу в цілях зміцнення та підтримки міжнародного співробітництва в сфері оподаткування між національними

компетентними органами. До складу Комітету експертів ООН входять 25 членів, які виступають в особистій якості, є спеціалістами з питань податкової політики та податкового адміністрування і є представниками різних податкових систем з дотриманням принципу справедливого географічного розподілу. Переважна більшість членів Комітету експертів ООН або мали значний досвід роботи у компетентних національних органах, або займали керівні посади на момент обрання до Комітету в таких органах;

3) дослідження впливу нових та розвитку існуючих проблем на міжнародну співпрацю в сфері оподаткування з підготовкою оцінок, коментарів та необхідних рекомендацій (наприклад, наразі робота комітету сфокусована на трансфертному ціноутворенні, обміні податковою інформацією, запобіганні ерозії податкової бази та переміщенню прибутків);

4) надання рекомендацій щодо розбудови можливостей та технічної допомоги державам, що розвиваються та державам з перехідною економікою. Прикладом може бути Керівництво ООН з трансфертного ціноутворення для держав, які розвиваються (2013 р.), що активно використовується фахівцями ДФС України;

5) особливе врахування потреб держав, що розвиваються та держав з перехідною економікою у власній роботі у контексті розгляду питань, віднесених до компетенції відповідного Комітету експертів ООН. Так, перед підкомітетом з запобігання ерозії податкової бази та переміщення прибутків на 2013–2017 рр. поставлено завдання сприяти врахуванню досвіду та бачення держав, які розвиваються у роботі Великої двадцятки та ОЕСР над Планом дій щодо запобігання ерозії податкової бази та переміщення прибутків (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting).

Разом з тим, вплив ООН на розвиток міжнародно-правового співробітництва з податкових питань міг би бути значно інтенсивнішим за відсутності окремих недоліків. Так, О. А. Шахматєєв вказує на наступні проблемні аспекти функціонування Комітету ек-

спертів ООН як інституційного механізму співробітництва [2, с.114–115]:

1) успадкування традицій Ліги Націй в діяльності Комітету експертів ООН, в значній мірі, відбулось швидше за формою, аніж за змістом. Причиною цього можна вважати те, що співробітництво з податкових питань в рамках Ліги Націй розвивалось завдяки активності розвинених держав і тому відповідні результати роботи більше відповідали їх інтересам. З цієї причини такий «спадок» виявився більш затребуваним зі сторони ОЕСР;

2) ООН, незважаючи на свій статус, не лише не «утримала» монопольне або домінуюче положення центру співробітництва з податкових питань, але і зайняла на певному етапі положення «аутсайдера»;

3) компетенція органів співробітництва з податкових питань в рамках ООН фактично сформувалась за залишковим принципом. Це не свідчить про її другорядність, але може визначати обмеженість впливу на розвиток співробітництва з податкових питань на міжнародно-правовому рівні.

Весною 2015 р. Генеральний секретар ООН П. Гі Мун у своїй доповіді, присвяченій роботі Комітету експертів ООН, вказував також на недоліки правового статусу та обмеженість ресурсів Комітету як на перешкоди для налагодження належного рівня ефективності його функціонування (п.22) [13]. А вже на сучасному етапі розвитку члени Комітету експертів ООН виступають в особистій якості, а не як представники держав, а тому пропонується перетворити відповідний орган ООН в міжурядовий орган співпраці. В протилежному випадку організації співробітництва з податкових питань «змушені будуть спільно працювати над узгодженням цілей у сфері оподаткування і розвитку у найбільш ефективний, відповідальний та взаємодоповнюваний спосіб», що буде надзвичайно складним завданням (п.25).

З іншого боку, помітною є і обмеженість ресурсів Комітету експертів ООН: «Хоча унікальна і особлива роль Комітету користується всезагальним визнанням, терміново потрібні

додаткові ресурси для надання підтримки в його роботі та забезпечення можливостей для виконання ним свого мандату в повному обсязі. Збільшення обсягу таких ресурсів є необхідним, зокрема, для надання належної збалансованості, представництва та ефективності підкомітетів» (п.73) [14]. Помітний брак необхідних ресурсів не дає змогу Комітету експертів ООН у повній мірі реалізувати завдання, поставлені перед ним на сучасному етапі розвитку механізму співробітництва держав з податкових питань.

В умовах недостатньої активності ООН у розвитку співпраці з податкових питань з моменту створення і до другої половини 1960-х років на перше місце серед інституційних механізмів співробітництва у сфері податкових питань поступово вийшла ОЕСР, яке утримує відповідний статус і донині. На інституційному рівні співробітництво у сфері оподаткування в рамках сучасної ОЕСР було започатковано ще в березні 1956 р., коли в рамках історичної попередниці ОЕСР – Організації Європейського Економічного Співробітництва – було створено Фіскальний комітет (з 1971 р. має назву Комітет ОЕСР з фіскальних зв'язків).

До його компетенції віднесено [15, с.14]:

– сприяння веденню перемовин щодо укладення двосторонніх податкових договорів та розробці необхідного внутрішнього законодавства. Ключовим результатом роботи за цим напрямом стала розробка Модельної податкової конвенції ОЕСР 1977 р., остання редакція якої була прийнята у 2014 р. і на основі якої укладено більше трьох тисяч двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування;

– налагодження діалогу між державами та розробка належних політичних заходів щодо запобігання подвійному оподаткуванню та щодо протидії уникненню та ухиленню від оподаткування. Чи не найамбітнішим проектом ОЕСР спільно з Великою двадцяткою є розробка і утвердження механізмів запобігання ерозії бази та виведення прибутків з-під оподаткування, роботу над якими було започатковано у 2013 р.);

– сприяння усуненню податкових заходів, які деформують міжнародну торгівлю та інвестиційні потоки. Наприклад, у 1998 р. у доповіді «Недобросовісна податкова конкуренція. Зростаюча глобальна проблема» було закріплено необхідність боротьби з офшорами, а у 2011 р. профільним комітетом ОЕСР було прийнято Керівництво ОЕСР з ПДВ та податків з обороту щодо їх нейтральності;

– підтримка внутрішнього клімату, який сприяє взаємному сприянню один одному на рівні держав, та впровадження процедур, за допомогою яких забезпечується обговорення та вирішення суперечливих як заходів у сфері податкової політики, так адміністративних практик. Так, ОЕСР сприяє вдосконаленню взаємоузгоджувальної процедури в рамках договорів про уникнення подвійного оподаткування через ведення статистики застосування відповідної процедури, проводить розробку Керівництва щодо ефективних взаємоузгоджувальних процедур та надання інформації про особливості застосування відповідної процедури в кожній з держав-членів ОЕСР;

– підтримка внутрішньої податкової політики через використання високоякісного економічного аналізу проблем податкової політики, порівняльної статистики та співставлення досвіду різних держав у контексті формування власних податкових систем. Одним з напрямів реалізації цього завдання є те, що щорічно ОЕСР публікує Статистику доходів за державами-членами, з якої, наприклад, можна отримати інформацію про розподіл податків між рівнями влади або про зміни у структурі оподаткування за період з 1965 р. і донині;

– підвищення результативності та ефективності податкових відомств як у контексті надання послуг платникам податків, так і забезпечення податкового контролю. Так, у 2012 р. було опубліковано доповідь «Проблеми безпеки та ідентифікації при наданні електронних послуг платникам податків», в якій міститься не лише узагальнення відповідної інформації за державами-членами, але наводяться і можливі варіанти їх вирішення;

– підтримка інтеграції держав, які не є членами ОЕСР, в міжнародну економіку через зміцнення діалогу з ними з метою підвищення їх поінформованості про існуючі стандарти, керівництва та кращі практики ОЕСР. У грудні 2011 р. під егідою ОЕСР було проведено Четверту глобальну конференцію в рамках міжнародного податкового діалогу за темою «Оподаткування і нерівність». Її учасниками стали понад 350 осіб, які безпосередньо займаються розробкою чи реалізацією національних політик у сфері оподаткування та які представляють 93 держави світу [15, с.153].

Незважаючи на наявність вагомих результатів роботи та досягнутого істотного прогресу у розвитку міжнародно-правового співробітництва з податкових питань в рамках ОЕСР, Комітет з фіскальних зв'язку постійно є об'єктом критики, зважаючи на наявність таких рис:

– обмежений кількісний склад. Наразі членами ОЕСР є лише 34 держави, а держав-членів ООН – більше 190;

– недостатній рівень представництва держав, які розвиваються, незважаючи на намагання забезпечити широкий діалог з податкових питань. Зокрема, М.О. Петченко та К.Н. Семенко на прикладі компанії щодо боротьби з недобросовісною податковою конкуренцією звинувачують ОЕСР у застосуванні швидше одностороннього, аніж багатостороннього підходу в розвитку міжнародно-правового співробітництва з питань оподаткування [16, с.151];

– недотримання балансу інтересів між розвиненими державами і державами, які розвиваються у пропонованих ОЕСР заходах у сфері оподаткування. Експерти неурядової організації Action Aid, аналізуючи основні напрями кампанії щодо запобігання розмиванню бази оподаткування та переміщенню прибутків, ініційованої ОЕСР та Великою двадцяткою, зазначають, що відповідна кампанія «є однією з тих, в які не залучено менш розвинені держави на правах рівних договірних партнерів і в яких великий бізнес має диспропорційний вплив. Результати такого

процесу не можуть розглядатись як збалансовані та легітимні в світлі створення майбутніх правил міжнародного оподаткування» [17, с.5].

Наявність проблемних аспектів інституційної співпраці в рамках ООН та ОЕСР зумовила появу пропозицій щодо їх усунення. Зокрема, у доповіді Генерального секретаря ООН щодо порядку денного до 2030 р. наголошується на необхідності створення «міжурядового комітету з співпраці у сфері оподаткування під егідою ООН» (п.115) [18]. Разом із тим, єдності з цього питання серед держав-членів міжнародного співтовариства не спостерігається. Яскравим підтвердженням цьому стали результати Третьої міжнародної конференції ООН з фінансування розвитку. У її підсумковому документі мав міститись заклик до посилення існуючого статусу Комітету експертів ООН через перетворення його на міжурядовий орган, розширення повноважень та зміцнення інституційних можливостей. На цьому наполягали держави, що розвиваються, що підтверджується заявою Групи 77 та Китаю щодо порядку денного Третьої міжнародної конференції ООН з фінансування розвитку та співробітництва з податкових питань від 03.09.2015 р. [19]. Однак держави-члени ЄС та інші розвинені держави не погодились з такою пропозицією, наполягаючи на доцільності зміцнення співпраці з податкових питань в рамках ОЕСР з забезпеченням більш широкого представництва держав, що розвиваються. Крім того, розвинені держави вважають, що створення альтернативи ОЕСР у сфері міжнародного співробітництва з податкових питань може знизити ефективність функціонування останнього в цілому. Саме така позиція відображена в заяві ЄС та його держав-членів щодо варіантів подальшого зміцнення роботи та операційної спроможності Комітету експертів ООН з міжнародного співробітництва у сфері оподаткування від 10.02.2015 р. [20].

Таким чином, на сучасному етапі розвитку інституційного виміру міжнародно-правового співробітництва у сфері оподаткування необхідним є гарантування його максимально від-

критого та демократичного характеру. Забезпечити такий характер співробітництва в рамках існуючих механізмів ООН і ОЕСР є неможливим або надмірно складним завданням. Саме тому Україна має визначити власну позицію щодо доцільності реформи існуючих інституційних засад співпраці з податкових питань на основі максимального врахування національних інтересів у сфері економіки. Найбільш обґрунтованим у цьому контексті могло б стати відстоювання доцільності подальшого розвитку відповідної співпраці в рамках ООН, що дозволило б Україні безпосередньо приймати участь у формуванні порядку денного та прийнятті рішень з налагодження взаємодії з податкових питань.

ЛІТЕРАТУРА

1. Резолюция ГА ООН «Аддис-Абебская программа действий третьей Международной конференции по финансированию развития : от 27.07.2015 г., № 69/313 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://undocs.org/A/RES/69/313>.
2. Шахмаметьев А. А. Международный фактор в правовом регулировании налогов / А. А. Шахмаметьев. – М. : Юрлитинформ, 2010. – 216 с.
3. Tanzi V. Is There a Need for a World Tax Organization? / V. Tanzi // *The Economics of Globalization* / Ed. by A. Razin and E. Sadka. – Cambridge : Cambridge University Press, 1999. – PP. 173–186.
4. Daurer V. Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: an African Case Study / V. Daurer, R. Krever // *EUI Working Papers, RSCAS 2012/60*. – Robert Schuman Centre for Advanced Studies, November 2012. – 20 p.
5. Morriss A. Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against «Harmful Tax Competition» / A. Morriss, L. Moberg // *Columbia Journal of Tax Law*. – 2013. – Vol. 4. – №о. 1. – PP. 1–54.
6. Sawyer A. Developing a World Tax Organization: the way forward / A. Sawyer //

Australian Tax Forum. – 2009. – Vol. 24. – Issue 3. – PP. 241–259.

7. Updated overview of the major international economic and policy challenges for equitable and inclusive sustained economic growth and sustainable development, and of the role of the United Nations in addressing these issues in the light of the New International Economic Order: Report of the UN Secretary General, A/69/203 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.un.org/en/development/desa/policy/publications/general_assembly/a_69_203_global_inter.pdf.

8. Селезень П. О. Міжнародно-правове співробітництво держав у сфері оподаткування: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.11 / Селезень Павло Олександрович. – Ірпінь, 2010. – 249 с.

9. Лесаж Д. Текущая программа действий «Группы двадцати» в сфере налогообложения: исполнение обязательств, отчетность и легитимность / Д. Лесаж // Вестник международных организация, образование, наука, новая экономика. – 2014. – Том 9. – № 4. – С. 40–54.

10. Christians A. Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20 / A. Christians // Northwestern Journal of Law & Social Policy. – 2010. – Vol. 5. – Issue 1. – PP. 19–40

11. Погорлецкий А. И. Конвергенция национальных налоговых систем / А. И. Погорлецкий // Вестник СПбГУ. Сер. 5. – 2005. – Вып. 2. – С. 65–73.

12. Mandate / Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/mandate.htm>.

13. Further Strengthening the work of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Report of the UN Secretary-General, ECOSOC, 22 April 2015 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/03/2015_Tax_SGR_SC_1_10315AUV.pdf.

14. Дальнейший прогресс в укреплении работы Комитета экспертов Организации Об-

ъединенных Наций по международному сотрудничеству в налоговых вопросах: Доклад Генерального Секретаря ООН на основной сессии ЭКОСОС (1–26 июля 2013 г.), E/2013/67 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.un.org/ru/documents/ods.asp?m=E/2013/67>.

15. OECD's Current Tax Agenda 2012. – Paris : OECD, 2012. – 160 p.

16. Петченко М. А. ОЭСР и офшорные финансовые центры / М. А. Петченко, К. Н. Семенко // Московский журнал международного права. – 2007. – № 2. – С. 135–151

17. The BEPS process: failing to deliver developing countries / ActionAid– September 2014. – 8 p. [Electronic resource]. – Mode of access: <http://actionaid.org/publications/beps-process-failing-deliver-poor-countries>.

18. Дорога к достойной жизни к 2030 г.: искоренение нищеты, преобразование условий жизни всех людей и защита планеты: Обобщающий доклад Генерального секретаря ООН по повестке дня в области устойчивого развития на период после 2015 г., док. A/69/7006 04/12/2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N14/670/03/PDF/N1467003.pdf?OpenElement>.

19. Statement on Behalf of the Group of 77 and China to the UN at the ECOSOC Coordination and Management Meeting: Follow-up to the International Conference on Financing for Development and International Cooperation in Tax Matters (New York, 9 June 2015) [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.g77.org/statement/getstatement.php?id=150609b>.

20. EU and its Members States Position on Options for Further Strengthening the Work and Operational Capacity of the Committee of Experts on International Tax Cooperation with an Emphasis on Better Integrating its Work into the Program of Work of the Council Following its Reform and Effectively Contributing to the Financing for Development Process and to the post-2015 development Agenda (New-York, 10 February 2015) [Electronic resource]. – Mode

of access: [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/03/ICTM2015_EuropeanU](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/03/ICTM2015_EuropeanUnion.pdf) | nion.pdf.

Лепетюк О. В. Інституційне співробітництво держав у сфері оподаткування: сучасні виклики / О. В. Лепетюк // Форум права. – 2016. – № 1. – С. 147–153 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2016_1_26.pdf

Виконана характеристика сучасного рівня інституційного співробітництва держав у сфері оподаткування на прикладі ООН та ОЕСР як найбільш авторитетних центрів такого співробітництва. Висвітлено обсяг їх компетенції та основні проблемні аспекти функціонування. Стверджується, що для подальшого прогресу необхідною є реформа інституційного механізму співробітництва у сфері оподаткування.

Лепетюк А.В. Институциональное сотрудничество государств в сфере налогообложения: современные вызовы

Выполнена характеристика современного уровня институционального сотрудничества государств в сфере налогообложения на примере ООН и ОЭСР как наиболее авторитетных центров такого сотрудничества. Описан объем их компетенции и основные проблемные аспекты функционирования. Утверждается, что для дальнейшего прогресса необходимой является реформа институционального механизма сотрудничества в сфере налогообложения.

Lepetjuk O.V. Modern Challenges of Institutional Cooperation of States in the Area of Taxation

The article is devoted to the problem of effective institutional cooperation of states on tax matters and considers it on the example of the UN and the OECD as the most authoritative centers of such cooperation. The author describes their volume of competences and the main problem aspects of functioning. It is stated that the institutional mechanism of interstate cooperation on tax matters needs a reform for further development.

Форум права