

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.91.3.35>

ПРИНЦИПИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ З КОМПЕТЕНТНИМИ ОРГАНАМИ ІНОЗЕМНИХ КРАЇН

Хоменко Ю.В.,

аспірант юридичного факультету

Вищого навчального закладу «Національна академія управління»

ORCID: 0009-0002-2206-2336

e-mail: ykhomenko@gmail.com

Хоменко Ю.В. Принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Стаття присвячена визначенню поняття, переліку та змісту принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Обумовлено, що поняття принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є різновидом більш широких понять – принципи права та принципи адміністративного права.

Зроблено висновок, що принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є ті основні положення, які акумулюють та узагальнюють найбільш важливі, істотно суттєві та значущі особливості функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

У статті досліджено такі принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн як верховенство права, законності, співробітництва та взаємодії, принципи ефективності, чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань та принцип контролю.

При дослідженні принципу співробітництва та взаємодії визначено, що він передбачає узгодженість діяльності суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Цей принцип є комплексним, оскільки має як зовнішній, так і внутрішній аспект.

Принцип ефективності адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн полягає у вирішенні правових питань, що виникають в межах цього механізму, найбільш швидко та правильно, з мінімальними витратами ресурсів.

Принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн полягає в тому, що в межах цього механізму повинні бути окреслені повноваження усіх органів, які для виконання покладених перед ними завдань потребують отримання відповідної податкової інформації з за кордону.

За наслідками дослідження сформульовані пропозиції по вдосконаленню чинного законодавства України.

Ключові слова: механізм, адміністративно-правовий механізм, принципи, принципи адміністративно-правового механізму, обмін податковою інформацією, принцип законності, верховенство права, принцип співробітництва, принцип ефективності.

Homenko Y.V. Principles of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign states.

The article is devoted to defining the concept, the list, and the content of the principles of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign states.

It is noted that the concept of the principles of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign states is a type of broader concepts – the principles of law and the principles of administrative law.

It is concluded that the principles of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign states are those fundamental provisions that accumulate and generalise the most important, essential, and significant features of the functioning of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign states.

The article examines such principles of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign states as the rule of law, legality, cooperation and interaction, efficiency, proper fulfilment by administrative bodies of their tasks, and the principle of control.

In examining the principle of cooperation and interaction, it is defined that it ensures the coordinated activities of the subjects of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign states. This principle is complex in nature, as it has both external and internal aspects.

The principle of efficiency of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign states consists in resolving legal issues that arise within this mechanism as quickly and correctly as possible, with minimal resource expenditure.

The principle of proper fulfilment of administrative bodies' tasks within the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign states consists in the need to clearly define the competences of all bodies which, to fulfil their assigned tasks, require the receipt of relevant tax information from abroad.

As a result of the study, proposals have been formulated for the improvement of the current legislation of Ukraine.

Key words: mechanism, administrative and legal mechanism, principles, principles of the administrative and legal mechanism, exchange of tax information, principle of legality, rule of law, principle of cooperation, principle of efficiency.

Постановка проблеми. З аналізу законодавства вбачається, що на сьогодні воно не містить прямих положень, в яких було б закріплено принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Аналогічний висновок можна зробити, проаналізувавши і положення наукової думки – питання про принципи цього механізму не були предметом наукового вивчення. Вважаємо, що така прогалина повинні бути усунута.

Мета дослідження полягає у визначенні поняття, переліку та змісту принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Стан опрацювання проблематики. Проблему адміністративно-правового механізму загалом, а також окремі особливості принципів цього механізму, особливості адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією досліджували, зокрема, багато науковців, а саме такі як Алфьоров С.М., Безпалова О.І., Герасименко Н.М., Голосніченко І.П., Гончарук С.Т., Губерська Н.Л., Дмитренко Е.С., Доценко О.С., Коломосьць Т.О., Кормич Б.А., Корнійченко А.О., Куракін О.М., Легета І.В., Лекарь С.І., Мандзюк О.А., Остапенко О.І., Стеценко С.Г., Тарахонич Т.І., Тильчик В.В., Філоненко І.Ю., Целенко В.Л. та інші. Однак, проблематика безпосереднього визначення поняття, переліку та змісту принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн у правовій науці досліджена ще не була та відповідні правові категорії ще не розкриті.

Виклад основного матеріалу. Не дивлячись на те, що у правовій науці не знаходимо визначення поняття принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, визначення принципів інших адміністративно-правових механізмів у науці, поміж тим, надається.

Так, наприклад, О.С. Доценко надає визначення принципів адміністративно-правового механізму протидії організованих злочинності [1, с. 89], а О.М. Філоненко визначає принципи адміністративно-правового механізму обмеження права власності [2, с. 95-96].

З цих та інших наукових положень вбачається, що поняття принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є різновидом більш широких понять, які є категоріями правової науки – принципів права загалом та принципів адміністративного права, зокрема. Відтак, визначення поняття принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн повинне ґрунтуватися на цих більш загальних по відношенню до нього понять.

У правовій науці загалом, як і науці адміністративного права, зокрема, принципам права приділяється надзвичайно велике значення.

Принципи в праві виходячи з філологічного їх розуміння є його основами, началом. Вони лежать в основі правової діяльності, певної теорії науки, внутрішнього переконання людини тощо [3, с. 547]. Відтак, у правовій науці принципи права розглядаються як такі засадничі ідеї права, які визначають зміст і спрямованість його норм та характеризуються системністю, взаємоузгодженістю, універсальністю, загальнообов'язковістю, стабільністю, предметною визначеністю, загальнозначущістю й регулятивністю [4, с. 42].

В той же час, під принципами адміністративного права зазвичай розуміються загальні та стабільні вимоги, об'єктивно зумовлені засади, на яких базується адміністративна діяльність суб'єктів публічної адміністрації з метою забезпечення права, свобод і законних інтересів приватних осіб, нормального функціонування громадянського суспільства та держави [5, с. 66]. Принципи адміністративного права, як зазначає Р.С. Мельник, – це основні ідеї, положення, вимоги, що характеризують зміст адміністративного права, відображають закономірності його розвитку та визначають напрями та механізми адміністративно-правового регулювання суспільних відносин. Принципи адміністративного права охоплюють усі напрями та сфери функціонування публічної адміністрації, зокрема ті, що знаходять прояв у її надрах (внутрішньо-організаційні відносини) [6, с. 58].

Виходячи з наведеного вважаємо, що принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є ті основні положення, які акумулюють та узагальнюють найбільш важливі, істотно суттєві та значущі особливості функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Принципи цього механізму здійснюють спрямовуючий вплив на нього, і є тими основними положеннями, якими мають керуватися усі суб'єкти цього механізму.

При формулюванні переліку принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн слід звернути увагу на певні їх особливості.

По-перше, принципи правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн прямо не закріплені у законодавстві, яке визначає та врегульовує функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, однак вони є такими, що закріплені у ньому опосередковано, впливають з його змісту або ж з аналізу цього законодавства.

По-друге, реалізація принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн спрямована на мету, задля досягнення якої створено та функціонує зазначений механізм.

По-третє, принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, як і зазвичай інші принципи, наприклад, принципи галузей права, поділяються на загальні (загально-правові) та спеціальні. Загальні принципи є тими принципами, що є характерними для усіх галузей права. Вони закріплені, насамперед, у Конституції України та знаходять свою конкретизацію у галузевих законодавчих та інших нормативно-правових актах. Спеціальні ж принципи права є принципами галузевими. Такими є також і адміністративно-правові принципи, які деталізуються у адміністративному праві як конкретній галузі права.

Очевидно, що щодо адміністративно-правового механізму, то у загальних принципах цього механізму відображаються загальні принципи права та адміністративного права, а у спеціальних його принципах – спеціальні принципи адміністративного права.

Безумовно, визначити усі як загальні, так і спеціальні принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн немож-

ливо через достатню дискусійність у науці відповідного поняття та великий їх обсяг. Через це усі загальні та спеціальні принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, які будуть нами виділені, будуть очевидно не повним переліком цих принципів. В той же час, на нашу думку, вони відображатимуть найбільш важливі характеристики та ідеї, які на наш погляд, будуть основою побудови та функціонування відповідного адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Враховуючи наведене, вважаємо, що загальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є такі принципи як верховенство права, законності. Спеціальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є такі принципи як принцип співробітництва та взаємодії у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, принцип ефективності цього механізму, принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, принцип контролю.

Охарактеризуємо коротко ці принципи, звернувши більше уваги саме на спеціальні принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, які найбільш повно характеризують саме відповідну специфіку цього механізму.

Принцип верховенства права є фундаментальним принципом права в Україні, який є найбільш загальним для свого розуміння. Через це він є і надзвичайно дискусійним у науці.

Згідно зі ст.8 Конституції в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Як зазначає Конституційний Суд України у рішенні від 27.02. 2018 р. № 1-р/2018, верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність; діяльність правотворчих і правозастосовних органів держави має здійснюватися за принципами, зокрема, верховенства права і прямої дії норм Конституції України, а повноваження – у встановлених Основним Законом України межах і відповідно до законів.

Зустрічаємо нормативне розуміння цього принципу у окремих законах. Так, наприклад, ст.3 Закону України «Про Державне бюро розслідувань» визначає цей принцип як положення, згідно з яким людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються найвищою соціальною цінністю, а права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави.

Саме таке розуміння принципу верховенства закону вважаємо за необхідне застосовувати і як принцип адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Відтак, згідно з принципом верховенства права людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн визнаються найвищою соціальною цінністю, а права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності усіх адміністративних органів в межах цього механізму.

Принцип законності є одним з загальних принципів права, а відтак і принципом адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Його основою є положення ст. 19 Конституції України, згідно з яким правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Згідно з принципом законності суб'єкти адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн при здійсненні своєї діяльності, пов'язаної з обміном податковою інформацією, зобов'язані в своїй діяльності дотримуватися вимог Конституції та законів України, міжнародних договорів, укладених та ратифікованих Україною, інших нормативно-правових актів.

На необхідності дотримуватися законності у діяльності з забезпечення обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн наголошує й Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом від 16.04.2022

№ 118, відповідно до пункту 2 розділу VI якого структурні підрозділи та територіальні органи ДПС повинні неухильно дотримуватись вимог, передбачених положеннями цього Порядку, щодо виконання спеціальних запитів, підготовки та оформлення документів з питань обміну податковою інформацією у рамках міжнародних договорів.

Принцип співробітництва та взаємодії передбачає узгодженість діяльності суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Цей принцип, на наш погляд, є комплексним, оскільки має як зовнішній, так і внутрішній аспект.

Зовнішній аспект принципу співробітництва та взаємодії базується на принципі співробітництва у міжнародному праві, насамперед, у міжнародному податковому праві. Власне можна сказати, що основою надання міжнародної правової допомоги є положення про співробітництво та взаємодію. Так, як зазначає Р.В. Джох, одним з положень, на якому базується міжнародне податкове право, є принцип співробітництва, що передбачає взаємодію держав з податкових питань на справедливій і взаємовигідній основі. Така взаємодія передбачає можливість вирішення спірних питань, що стосуються подвійного оподаткування, а також обміну інформацією в цілях боротьби з ухиленням від податків [7, с. 502]. При цьому, на сучасному етапі співробітництво та взаємодія у механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, а також нормативне регулювання повинно бути спрямовано не лише на сприяння запобіганню ухиленню від сплати податків або уникнення від оподаткування, а й на захист платників податків від подвійного оподаткування, збільшення притоку інвестицій.

Важливим аспектом прояву принципу співробітництва та взаємодії, на наш погляд, є положення Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, ратифіковану Законом України від 17 грудня 2008 року № 677-VI, та двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, які передбачають врахування інтересів іноземної держави як однієї з суб'єктів відповідних відносин іншою державою чи державами.

Так, як вимагає ст. 5 зазначеної Конвенції, на прохання запитуючої держави запитувана держава надає запитуючій державі будь-яку інформацію, що згадується в статті 4 та стосується конкретних осіб чи операцій. Якщо інформації, яка міститься в податкових дос'є запитуваної держави, недостатньо для задоволення цією державою прохання про надання інформації, ця держава вживає всіх відповідних заходів для надання запитуючій державі запитуваної інформації. Таким чином, зазначене положення вимагає від запитуваної держави фактично діяти спільно з запитуючою державою задля досягнення спільних цілей в міжнародному механізмі обміну податковою інформацією.

Внутрішній аспект принципу співробітництва та взаємодії полягає у тому, що усі адміністративні органи як суб'єкти адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн повинні здійснювати узгоджену діяльність у цьому механізмі задля виконання тих завдань та цілей, які поставлені перед ним. Лише злагоджена, цілісна та систематична діяльність зазначених суб'єктів здатна забезпечити належне функціонування зазначеного механізму.

Прояв принципу співробітництва та взаємодії насамперед полягає у взаємодії податкових органів України в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Так, наприклад, Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн передбачає, що ініціаторами спеціального запиту можуть виступати структурні підрозділи ДПС, а також головні управління ДПС в областях, м. Києві, міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків (територіальні органи ДПС). Головним виконавцем спеціального запиту є структурний підрозділ ДПС, який здійснює обмін податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Головний виконавець спеціального запиту має право (у разі необхідності) залучати інші структурні підрозділи ДПС до розгляду та виконання спеціальних запитів та підготовки відповідей на спеціальні запити компетентних органів іноземних країн. Таким чином фактично бачимо, що у кожному випадку спеціальний запит, що надсилається компетентним органам іноземної держави, є результатом спільної роботи багатьох структурних підрозділів ДПС, їх взаємодії між собою.

Обов'язок державних органів взаємодіяти між собою прямо вимагається також й іншими нормами. Так, наприклад, розділ II Порядку обміну податковою інформацією з компетентними орга-

нами іноземних країн передбачає, що спеціальний запит, який направляється до компетентного органу іноземних країн, повинен містити, зокрема, такий розділ як заходи, вжиті для отримання необхідної інформації в межах самої держави. При цьому, до отримання всієї необхідної інформації про справу, щодо якої готується спеціальний запит, ініціатор цього запиту провадить, зокрема, таку дію як направлення запиту до Адміністрації Держприкордонслужби з метою перевірки факту перетинання кордону України і присутності на території України посадової особи – представника нерезидента у разі, якщо він не є резидентом, для підписання договору (контракту) (такі дії виконуються в разі підписання договору (контракту) на території України), а також проведення перевірки щодо факту підписання договору (контракту). Фактично маємо ніщо інше, як співробітництво державних органів (відповідних підрозділів ДПС та Адміністрації Держприкордонслужби) між собою задля досягнення цілей адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Ще одним спеціальним принципом адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є **принцип ефективності**. Ефективність визначається, зокрема, ст. 4 Закону «Про адміністративну процедуру» як один з принципів адміністративної процедури, згідно з яким адміністративний орган організовує розгляд та вирішення справ, що належать до його компетенції, з найменшими витратами коштів та інших ресурсів, у простий та ефективний спосіб. Адміністративний орган забезпечує розгляд і вирішення справи з вчиненням процедурних дій, що є достатніми та необхідними для належного вирішення справи (ст. 14 Закону «Про адміністративну процедуру»).

Ефективність має надзвичайно важливе значення, причому не лише в межах адміністративно-правового механізму, а й загалом в міжнародних механізмах обміну податковою інформацією. Вважаємо, що саме вимога ефективності була основою запровадження у практику автоматичного обміну податковою інформацією, оскільки інших два способи обміну, а саме обмін податковою інформацією на прохання та спонтанний обмін, через їх індивідуальний характер не могли забезпечити ефективного вирішення тих завдань, які постали перед сучасними світовими податковими системами, насамперед, необхідності масового обміну податковою інформацією між країнами з прикладенням найменших зусиль для цього.

Принцип ефективності адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн полягає в тому, що адміністративні органи, які забезпечують обмін податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, повинні вирішувати правові питання, що виникають в межах цього механізму, найбільш швидко та правильно, з мінімальними витратами ресурсів (часу, коштів, людських зусиль тощо). Те, що ефективність має засадниче значення для адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн вбачається, зокрема, з п. 1 розділу I «Загальні положення» Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, відповідно до якого цей Порядок спрямований на забезпечення *ефективного* (виділеного нами – Ю.Х) обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн за спеціальними запитами про надання податкової інформації, а також в межах спонтанного обміну податковою інформацією, що є необхідною або передбачувано доречною для виконання чи застосування законодавства України або інших країн стосовно податків, на які поширюється дія Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, із застереженнями та/або міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування, а також інших чинних міжнародних договорів України, що передбачають обмін податковою інформацією.

Принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Адміністративна діяльність в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є управлінською діяльністю, певним чином структурованою, що здійснюється адміністративними органами України. У межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн повноваження державних органів повинні бути повно та чітко визначені та кожен з них повинен виконувати свої завдання в межах належних йому повноважень. Дії кожного з цих суб'єктів загалом сприяють досягненню загальної мети, яка стоїть перед механізмом.

На нашу думку, згідно з принципом чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн в межах цього механізму повинні бути окреслені повноваження усіх органів, які для виконання покладених перед ними завдань потребують отримання відповідної податкової інформації з за кордону для цілей, що не суперечать міжнародним актам з питань такого обміну. І щодо цього аспекту відповідного принципу вбачаються недоліки в правовому регулюванні питань обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Так, зокрема, Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн визначає таких суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн як: 1) ініціаторів спеціальних запитів про надання податкової інформації та 2) головного виконавця спеціального запиту.

Ініціаторами спеціального запиту можуть виступати структурні підрозділи ДПС, а також головні управління ДПС в областях, м. Києві, міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків (тобто, лише територіальні органи ДПС). Головним виконавцем спеціального запиту є структурний підрозділ ДПС, який здійснює обмін податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Головний виконавець спеціального запиту має право (у разі необхідності) залучати інші структурні підрозділи ДПС до розгляду та виконання спеціальних запитів та підготовки відповідей на спеціальні запити компетентних органів іноземних країн (п.п.4-5 розділу I цього Порядку).

Однак, якщо щодо визначення головного виконавця спеціального запиту жодних заперечень бути не може (ним має бути єдиний орган, який на єдиних засадах повинен забезпечувати виконання взятих Україною на себе міжнародних зобов'язань, і це цілком очевидно повинен бути структурний підрозділ ДПС, який здійснює обмін податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн), то щодо окресленого переліку ініціаторів спеціального запиту є певні зауваження. Вважаємо, що він, принаймні, є неповним.

Так, як уже зазначалось нами раніше, адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн має велике коло суб'єктів, кожен з яких в межах відповідного механізму виконує свої визначені законодавством повноваження, права та обов'язки задля досягнення реалізації мети та завдань цього механізму [8, с. 733–740]. При цьому, очевидно, що коло цих суб'єктів не обмежується виключно податковими органами. Поряд з цими органами, в межах цього механізму діють і інші органи, зокрема, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна митна служба України (Держмитслужба), Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг) тощо. Майже усі ці суб'єкти мають визначені законодавством повноваження з міжнародного обміну відповідною інформацією з компетентними органами іноземних країн, зокрема, й на отримання від них відповідної інформації. На наш погляд, немає істотних заперечень на отримання відповідними вітчизняними органами необхідної їм податкової інформації в межах існуючих механізмів обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн у разі відповідності їх прохань про це міжнародним актам з питань обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Вважаємо, що як податкові органи вправі звертатися за необхідною для них інформацією задля виконання спеціальних запитів від компетентних органів іноземних країн як чи то до Держмитслужби чи Держфінмоніторингу, так і останні вправі ініціювати перед ДПС необхідність надіслання спеціальних запитів до компетентних органів іноземних країн у разі необхідності отримання ними податкової інформації з за кордону. Відтак, на наш погляд, недоцільно обмежувати коло ініціаторів спеціальних запитів про надання податкової інформації у Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн виключно лише територіальними органами ДПС. Ініціаторами таких запитів у цьому Порядку повинні бути визначені й інші державні органи задля необхідності отримання ними податкової інформації з-за кордону в межах виконання ними покладених на них законодавством завдань. Обов'язком же структурного підрозділу ДПС, який здійснює обмін податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, як головного виконавця спеціального запиту перевірити наявність правових підстав для надіслання цього запиту.

Враховуючи наведене вважаємо, що п. 4 розділу I «Загальні положення» Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженого наказом Мі-

ністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, необхідно було б викласти у такій редакції: «Ініціаторами спеціального запиту можуть виступати структурні підрозділи ДПС, головні управління ДПС в областях, м. Києві, міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків (далі – територіальні органи ДПС), а також інші державні органи в межах виконання покладених на них законодавством завдань».

Принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн полягає також в чіткому виконанні адміністративними органами того порядку дій, які визначений законодавством.

З принципу чіткого виконання компетентними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн випливає **принцип контролю**. Вважаємо, що в аспекті нашого дослідження контроль варто розглядати як діяльність уповноважених органів або посадових осіб, спрямована на перевірку відповідності діяльності суб'єктів встановленим нормам, правилам і стандартам з метою забезпечення належного виконання завдань і функцій [9, с. 309].

Адміністративний контроль передбачає регулярну перевірку, моніторинг та оцінку діяльності суб'єктів. Зазвичай необхідність контролю пов'язана зі зниженням виконавчої дисципліни у державному органі, незнанням працівника нормативних актів чи навіть вчинення дій, що прямо порушують закон.

На наш погляд, контроль у межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн організований не досить вдало.

Так, Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн у своєму розділі VI. «Контроль за обміном податковою інформацією» передбачає, що структурні підрозділи та територіальні органи ДПС повинні неухильно дотримуватись вимог, передбачених положеннями цього Порядку, щодо виконання спеціальних запитів, підготовки та оформлення документів з питань обміну податковою інформацією у рамках міжнародних договорів. При цьому вказується також, що ДПС постійно здійснює контроль за своєчасністю та якістю обміну податковою інформацією за спеціальними запитами з компетентними органами іноземних країн згідно з цим Порядком.

Очевидно, що мова у зазначених положеннях йде про так званий відомчий контроль, як форму державної діяльності з перевірки стану державного управління (діяльності нижчих органів і підпорядкованих об'єктів управління) в певній галузі, здійснювана вищестоящими державними органами – відомствами (міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, національними комісіями тощо) [10, с. 85-86].

Однак, варто зауважити, що у науці адміністративного права виокремлюють досить багато різновидів державного (адміністративного) контролю. Так, наприклад, В.М. Гаращук пропонує десять критеріїв для класифікації контролю на види, при чому цей перелік, на його думку, не є вичерпним [11, с. 88]. Таким чином, очевидно, що відповідне положення Порядку про постійний контроль ДПС за своєчасністю та якістю обміну податковою інформацією за спеціальними запитами з компетентними органами іноземних країн згідно з цим Порядком є досить поверхневим. Варто було б у Порядку більше уваги приділити особливостям контрольних заходів, які повинні були б здійснюватися в межах механізму обміну податковою інформацією, зокрема, визначити форми проведення контролю, більш чіткіше визначити часові характеристики його проведення тощо.

Крім того, за організацією взаємозв'язку контролюючого суб'єкта і контрольованого об'єкта контроль може бути: внутрівідомчий (внутрішній), надвідомчий (зовнішній, позавідомчий), міжвідомчий (функціональний) контроль; за терміном дії – на повсякденний та безперервний [10, с. 85-86]. Очевидно, що може йде про відомчий контроль. Однак, не варто забувати, що власне ДПС і є відповідальною за здійснення діяльності в межах механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами інших країн, через що виходить, що контролюючий суб'єкт та контрольований об'єкт за такої організації контролю збігаються. Через це й очевидно, що такий контроль не може бути об'єктивним. Вважаємо, що необхідним було б в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн організувати й проведення позавідомчого контролю за належною діяльністю адміністративних органів, що її здійснюють, наприклад, організувати такий контроль за діяльністю ДПС з боку Міністерства.

Висновки. Принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є ті основні положення, які акумулюють та узагальнюють найбільш важливі, істотно суттєві та значущі особливості функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Принципи цього механізму здійснюють спрямовуючий вплив на нього, і є тими основними положеннями, якими мають керуватися усі суб'єкти цього механізму. Загальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є такі принципи як верховенство права та законності. Спеціальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є такі принципи як принцип співробітництва та взаємодії, принципи ефективності, чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах цього механізму, принцип контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Доценко О.С. Принципи адміністративно-правового механізму протидії організованій злочинності. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Вип. 4(2). С. 84–90.
2. Філоненко І.Ю. Функції та принципи адміністративно-правового механізму обмеження права власності. *Юридична наука*. 2020. № 2 (1). С. 92–99.
3. Словник іншомовних слів; за ред. О.С. Мельничук. К.: Голов. ред. УРЕ АН УРСР, 1974. 775 с.
4. Старчук О.В. Щодо поняття принципів права. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 2. С. 40–43.
5. Адміністративне право України. Повний курс: підручник / В. Галуцько, П. Діхтієвський, О. Кузьменко та ін.; за ред. В. Галуцька, О. Правоторової. Видання четверте. Херсон: ОЛДІ-ПЛЮС, 2021. С. 66.
6. Мельник Р.С. Інститут принципів адміністративного права у системі Загального адміністративного права України. *Публічне право*. 2012. №3 (7). С. 51–60.
7. Джох Р.В. Принципи міжнародного податкового права. *Міжнародні читання з міжнародного права пам'яті професора П.Є. Казанського* : матер. третьої міжнар. наук. конф. (м. Одеса, 2–3 листопада 2012 р.) / відп. за випуск М.І. Пашковський; НУ «ОЮА». Одеса: Фенікс, 2012. С. 501–503.
8. Хоменко Ю.В. Інституційна система адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 2. С. 733–740.
9. Мінка Т.П. Теоретико-правова природа понять нагляду та контролю і їх співвідношення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2024. Вип. 83 (2). С. 307–310.
10. Зозуля І.В., Зозуля О.І. Поняття відомчого контролю в адміністративному праві. *Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми: тези доп. учасників Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 17 трав. 2019 р.)* / МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ; Консультації. місія Європейського Союзу. Харків: ХНУВС, 2019. С. 85–87.
11. Гаращук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні: [монографія]. Харків: Фоліо, 2002. 176 с.