

**Державний вищий навчальний заклад
«Ужгородський національний університет»
Міністерства освіти і науки України**

**Електронне наукове видання
«Порівняльно-аналітичне право»**

№ 4, 2020

**Ужгородський національний університет
Ужгород 2020**

УДК 001:34
ISSN 2524-0390

Порівняльно-аналітичне право – електронне наукове фахове видання юридичного факультету ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:

Головний редактор:

Члени редакційної колегії:

Бисага Ю.М. – д.ю.н., професор
Бєлов Д.М. – д.ю.н., професор
Булеца С.Б. – д.ю.н., доцент
Громовчук М.В. – к.ю.н., доцент
Заборовський В.В. – д.ю.н., доцент
Лазур Я.В. – д.ю.н., професор
Менджул М.В. – к.ю.н., доцент
Дешко Л.М. – д.ю.н., професор
Ондрова Юлія – к.ю.н. (Словацька Республіка)

**Видання «Порівняльно-аналітичне право» включено переліку фахових видань категорії «Б» у галузі юридичних наук (081 «Право», 293 «Міжнародне право») на підставі Наказу Міністерства освіти та науки України
№ 409 від 17.03.2020 р. (Додаток 1)**

Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право» включено до міжнародної наукометричної бази Index Copernicus International (Республіка Польща)

*Рекомендовано до опублікування Вченою радою
ДВНЗ «Ужгородський національний університет», протокол № 8 від 17.11.2020 року*

УДК 342.713.336.2

ПОДАТКОВА ТАЄМНИЦЯ В ЗАКОНОДАВСТВІ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН**TAX SECRET IN THE LEGISLATION OF FOREIGN COUNTRIES****Проць І.М.,***кандидат юридичних наук,**доцент кафедри адміністративно-правових дисциплін
Львівського державного університету внутрішніх справ*

У статті розглянуто категорію «податкова таємниця в контексті законодавства зарубіжних країн» та науково обґрунтовано теоретичні положення в порівнянні. Досліджено законодавство: Республіки Білорусь, Вірменія, Республіки Казахстан, Естонської Республіки, Швейцарії, Люксембург. Обґрунтовано, що правовий режим таємниці в податкових правовідносинах вимагає додаткового правового регулювання шляхом доповнення ПК України відсутніми правовими нормами.

Проаналізовано низку двосторонніх міжнародних податкових договорів з питань обміну відомостями, що становлять податкову таємницю. В результаті проведеного дослідження встановлено, що потреба людей в збереженні відомостей в таємниці від інших осіб виникла задовго до наших днів.

Зроблено висновок про необхідність надати податковій таємниці особливий статус, виділивши її з числа професійних таємниць. Доведено необхідність передбачення в законодавстві більш суворих вимог до обігу відомостей, що становлять податкову таємницю. Відзначено доцільність додаткового опрацювання методології організації роботи з відомостями, що складають податкову таємницю. Встановлено потребу в регламентації контролю за правомірністю доступу до відомостей. В якості основних позитивних відмінностей положень про автоматичний обмін фінансовою інформацією від положень про обмін такою інформацією на основі двосторонніх міжнародних податкових договорів визначені: оперативність, повнота, здійснення на регулярній плановій основі, можливість ініціативного інформування. В умовах глобалізації економіки, яка дозволяє корпораціям та індивідам швидко переміщувати грошові ресурси між різними юрисдикціями, податкові органи через нестачу ресурсів концентруються переважно на внутрішньо-державних питаннях. У деяких випадках це дозволяє платникам податків законно відтермінувати виникнення податкових зобов'язань, а інколи і приховувати отримані доходи.

Проведене дослідження правового режиму таємниці в податкових правовідносинах зарубіжних країн дозволило констатувати багатогранність проблеми як в понятійному апараті, так і в нормативному регулюванні.

Ключові слова: законодавство, право, таємниця, відомості про платника, платник податків, податкові органи.

The article considers the category “tax secrecy in the context of foreign legislation” and scientifically substantiates the theoretical provisions in comparison. Legislation studied: the

Republic of Belarus, Armenia, the Republic of Kazakhstan, the Republic of Estonia, Switzerland, Luxembourg. It is substantiated that the legal regime of secrecy in tax relations requires additional legal regulation by supplementing the Civil Code of Ukraine with missing legal norms.

A number of bilateral international tax agreements on the exchange of information that constitute tax secrecy are analyzed. As a result of the study, it was found that the need for people to keep information secret from others arose long before today.

It is concluded that it is necessary to give tax secrecy a special status, distinguishing it from the number of professional secrets. The necessity of stipulating in the legislation stricter requirements to the circulation of information constituting tax secrecy has been proved. The expediency of additional elaboration of the methodology of organization of work with information constituting tax secrecy is noted. The need for regulation of control over the legality of access to information has been established. The main positive differences between the provisions on automatic exchange of financial information from the provisions on the exchange of such information on the basis of bilateral international tax treaties are: efficiency, completeness, implementation on a regular planned basis, the possibility of proactive information. Given the globalization of the economy, which allows corporations and individuals to move money quickly between different jurisdictions, tax authorities, due to lack of resources, focus mainly on domestic issues. In some cases, this allows taxpayers to legally defer tax liabilities and sometimes to conceal income.

The study of the legal regime of secrecy in the tax relations of foreign countries allowed to state the versatility of the problem both in the conceptual framework and in the regulatory framework.

Key words: legislation, law, secrecy, information about the taxpayer, taxpayer, tax authorities.

Постановка проблеми. З розвитком податкового законодавства протягом останнього десятиліття явно простежуються його соціальна спрямованість і розвиток інформаційної функції поряд з контрольною. У зв'язку з цим в даний час назріла актуальна необхідність коригування підходу віднесення тих чи інших відомостей до податкової інформації. У сучасних умовах можна спостерігати тенденцію на розширення обсягу податкової інформації, коли податкові органи, володіючи величезним масивом відомостей про платників податків нееконічного характеру, але при цьому мають значення для обчислення податків і зборів, з кожним роком значно збільшують цей обсяг. Розкриття таємниці в рамках міжнародного автоматичного обміну має важливе теоретичне і практичне значення в міжнародному податковому адмініструванні, заклало

тенденцію міжнародної податкової транспарентності, надавши податкової таємниці статус транскордонної категорії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання окремих аспектів таємниці як загально-правової категорії досліджували такі вчені-юристи, як: І.В.Бондар, Д.І.Гуміна, Л.К.Терещенко, В.Л.Андрущенко, О.А.Захарчук. Питання теоретико-правового аналізу, за допомогою якого здійснюється правове регулювання конфіденційності відомостей, що становлять податкову таємницю досліджувалися в теоретичних працях таких вчених-правознавців: І.Л.Бачило, Т.А.Полякова, П.І.Юхименко, О.М.Федчак, О.Я.Бойко, О.П.Орлюк, Л.К.Воронова, О.В.Щербанюк та ін.

В міжнародно-порівняльному аспектах, таємниця розглядалась такими науковцями як: Н. В. Андріановою, В. В. Артемовим, С.

В. Воронцовою, Ю. В. Дубровським, В. П. Лагушкіним, Н. Лебедевою.

Метою статті є вироблення та обґрунтування теоретичних і практичних положень, спрямованих на вдосконалення правового режиму таємниці в податкових правовідносинах на прикладі податкового законодавства іноземних держав.

Виклад основного матеріалу. В Податковому кодексі України є окрема стаття, яка регламентує порядок охорони податкової таємниці або конфіденційної інформації, а саме визначення «податкова таємниця» відсутнє. При цьому ст. 17 ПК України «Права платника податків» містить пункт про право платника податків на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про нього без його письмової згоди, якщо вони становлять конфіденційну інформацію і стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, за винятком випадків, коли це прямо передбачено законом.

Згідно п. 21.1.6 ст. 21 ПК України посадові особи контролюючих органів зобов'язані: не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, яка виходить, використовується, зберігається при реалізації функцій, покладених на контролюючі органи.

У Податковому кодексі Республіки Білорусь (далі - ПК РБ) міститься окрема стаття - ст. 79, присвячена податковій таємниці [1]. Перелік відомостей, які визнаються відомостями, що становлять податкову таємницю, в ПК РБ ширший. Згідно з цією статтею податкову таємницю становлять будь-які відомості про платників (інших зобов'язаних осіб), за винятком таких відомостей: про прізвища, імені, по батькові (за його наявності) платника фізичної особи, найменування та місцезнаходження організації; розголошених платником (іншим зобов'язаним осо-

бою) самостійно або за його згодою; про облікову номері платника; про найменування податкового органу за місцем постановки на облік платника; про знаходження платника в процесі ліквідації (припинення діяльності), дату рішення реєструючого органу про виключення платника з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та індивідуальних підприємців; про статутний фонд (капітал) організації; про порушення податкового та іншого законодавства і заходи відповідальності за ці порушення; представляються податковим, правоохоронним або іншим органам інших держав відповідно до міжнародних договорів Республіки Білорусь, та ін. Перелік є вичерпним.

У ПК РБ так само, як і в ПК України, присутні право платника податків вимагати дотримання податкової таємниці (ст. 21) та кореспондуючий цьому праву обов'язок податкових органів (ст. 82). У нормах, присвячених постановці на облік, зазначено, що з цього моменту будь-які відомості стають податковою таємницею (ст. 65). Для визначення відомостей, що становлять податкову таємницю, використовується конструкція, - «все, крім».

У Республіці Вірменія, незважаючи на велику кількість кодифікованих актів, податковий кодекс відсутній, а є Закон Республіки Вірменія «Про податки» і окремі закони по кожному податку [2].

У зазначеному Законі Республіки Вірменія згадка про податкову таємницю відсутня, при цьому в ч. 2 ст. 20 зазначено, що відомості, що становлять банківську та комерційну таємницю, представляються податковій інспекції в порядку, встановленому законом.

У Законі Республіки Вірменія «Про податкову службу» містяться норми, що регулюють питання податкової таємниці [3]. У ст. 4 цього Закону дано визначення податкової таємниці: це будь-яка отримана подат-

ковим органом або податковим службовцем інформація про платника податків (про діяльність платника податків), за винятком: відомостей, оприлюднених платником податків або за його згодою; відомостей про облікову номер платника податків; відомостей про порушення вимог податкового законодавства; відомостей, що включаються до статуту платника податків; відомостей про платника податків (про його діяльність), які подаються податковим (митним) органам зарубіжних країн на підставі міжнародних або міжвідомчих договорів.

Крім того, в числі обов'язків податкового органу (ст. 10) присутній обов'язок щодо дотримання податкової таємниці. Слід зазначити, що в обов'язки податкового службовця (ст. 39) включено вимогу щодо дотримання в установленому законом порядку державної службової та іншої захищеної законом таємниці, в тому числі після припинення служби.

Слід вважати, що аналогічна норма може бути включена і в національне податкове законодавство нашої держави.

З метою дотримання інтересів платників податків (платників зборів, страхових внесків), а також інших учасників податкових правовідносин, зацікавлених в збереженні конфіденційності відомостей про них, якими володіє податковий орган, вважається за необхідне забезпечити чітке законодавче регулювання збереження відомостей незалежно від інших факторів. Такими можуть бути: звільнення співробітника або відсутність статусу державного службовця у працівника, що має доступ до відомостей, що становлять податкову таємницю, і т. ін.. Крім того, податкова таємниця повинна бути захищена незалежно від таких обставин, як взяття на облік або зняття з обліку в податковому органі. У зв'язку з цим пропонується доповнити ст. 33 ПК обов'язком посадових осіб

податкових органів не розголошувати податкову таємницю, що стала відомою у зв'язку з виконанням своїх посадових обов'язків, безстроково, в тому числі і після припинення служби в податкових органах, про що при прийомі на службу брати розписку, а також передбачити в ст. 102 ПК аналогічну норму, при цьому по суб'єктивному складі зобов'язаних осіб поширити її на всіх працівників податкових органів та підвідомчих організацій та установ.

Дані зміни заповнять прогалину, наявну на сьогоднішній день в чинному законодавстві.

У Кодексі Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету» (далі - НК РК) так само, як і в законодавстві інших держав, є норми, спрямовані на захист податкової таємниці. Зокрема, зазначено, що до акту податкової перевірки документи, що містять відомості, що становлять податкову таємницю, не додаються (ст. 158). Є також стаття, що досить детально регламентує питання податкової таємниці [4].

Пункт 1 ст. 30 «Податкова таємниця» ПК РК містить досить великий перелік відомостей, які до податкової таємниці не відносяться. Законодавцем використана правова конструкція, аналогічна застосованій в ПКУ, - «всі окрім».

Відповідно до зазначеної норми податкову таємницю становлять будь-які отримані органом податкової служби відомості, за винятком відомостей: про суми податкової заборгованості, про суму сплачених податків; про нарахованої суми податків до сплати; про сумі повернення платнику податку з бюджету перевищення суми податку на додану вартість, що відносяться в залік, над сумою нарахованого податку; про заходи відповідальності за порушення податкового законодавства Республіки Казахстан; про непо-

дання податкової звітності, реєстраційних даних платника податків (прізвище, ім'я та по батькові, найменування, дата початку та закінчення діяльності, реєстраційний номер контрольно-касової машини і місце її використання і т. п.) і деякі інші.

Відомості про нараховані та сплачені фізичною особою податки складають податкову таємницю, за винятком нарахованої фізичним особам суми податку на майно, земельного податку, податку на транспортні засоби.

ПК РК встановлено вичерпний перелік з 16 органів влади та їх посадових осіб, яким органи податкової служби подають відомості, що становлять податкову таємницю. При цьому зазначено, що відомості передаються без отримання письмового дозволу платника податків. Крім того, встановлені деякі обмеження. Зокрема, судовому виконавцеві такі відомості подаються тільки в межах його компетенції, встановленої законодавчими актами Республіки Казахстан, і на підставі виконавчого документа. Якщо даний документ виписаний не на підставі вступили в законну силу судових актів, то необхідна додатково санкція суду на отримання відомостей.

Вважається, що перелік органів та їх посадових осіб, що мають доступ до податкової таємниці, надмірно широкий і ставить під сумнів реальність збереження конфіденційності відомостей, що становлять податкову таємницю. Тим часом, у нас фактично даний перелік є ще більш широким внаслідок укладення між федеральними органами виконавчої влади двосторонніх угод про інформаційний обмін конфіденційною інформацією.

Податковий кодекс РК також містить норму про нерозголошення податкової таємниці після звільнення зі служби (п. 5 ст. 557).

Аналогічна вимога передбачена і для фахівців, залучених до проведення податкової перевірки, які не є співробітниками податкових органів.

У Податковому кодексі Азербайджанської Республіки (далі - ПК АР) також встановлено обов'язок дотримуватися правил збереження відомостей про платників податків, в тому числі податкової і комерційної таємниці, і забезпечувати дотримання цих правил (п. 24.0.8 ст. 24), а також відповідне право платників податків вимагати в установленому законодавством порядку дотримання комерційної (податкової) таємниці (п. 15.1.10 ст. 15) [5].

У п. 30.1 ст. 30 ПК АР так само, як і в розглянутих вище податкових кодексах інших іноземних держав, міститься обов'язок податкових органів та їх посадових осіб при виконанні службових обов'язків зберігати конфіденційність будь-якої отриманої інформації про платників податків.

Закон Естонської Республіки «Про оподаткування» (нормативний акт, який виконує функції, аналогічні частини першої ПК України) відводить питанню податкової таємниці окремий розділ - розд. 4 «Податкова таємниця» гл. 1, в якому міститься п'ять об'ємних статей.

Згідно п. 1 ст. 5 Закону Естонської Республіки «Про оподаткування», [6] керуючий податками, його чиновники і працівники зобов'язані зберігати в таємниці стосується суб'єктів податку інформацію, яка стала їм відома в ході проведення перевірки правильності обчислення і сплати податків, провадження у справі про податкове правопорушення і т. ін. Цим же пунктом введено поняття податкової таємниці відносно вище згаданих відомостей, джерел і обставин. Крім того, як і в інших досліджених актах зарубіжного законодавства, в Законі є норма, згідно з якою обов'язок збереження по-

даткової таємниці не закінчував з припиненням службових або трудових відносин.

У деяких міжнародних податкових договорах є норми, які регламентують порядок обміну відомостями, порядок направлення і виконання запитів. Це такі міжнародні податкові договори:

- Угода між Україною і Російською Федерацією і Великим Герцогством Люксембург;
- Угода між Україною і Російською Федерацією та Швейцарською Конфедерацією;
- Договір між Україною і Російською Федерацією і Сполученими Штатами Америки.

Протокол про внесення змін до Угоди між Україною та Російською Федерацією і Великим Герцогством Люксембург містить досить докладний опис процедури та перелік відомостей, які повинні бути зазначені в запиті. Такими, зокрема, є: відомості, що ідентифікують особу, щодо якої проводиться перевірка або розслідування; опис інформації, що цікавить, включаючи характер і форму, в якій звертається із запитом договірною державою бажає отримати її від запитуваної Договірної держави; податкова мета запитуваної інформації; підстави вважати, що запитувана інформація знаходиться в запитуваній Договірній Державі або в розпорядженні чи під контролем особи, яка перебуває під юрисдикцією запитуваної Договірної держави; по можливості ім'я та адресу будь-якої особи, яка вважається котрі володіють запитуваною інформацією; заяву про те, що звертається із запитом договірною державою вичерпала всі засоби, доступні на його території для отримання інформації, за винятком тих, застосування яких пов'язане з надмірними труднощами.

В окремих міжнародних податкових договорах містяться положення, що передбачають напрямок відомостей, які можуть зацікавити іншу сторону, з власної ініціативи

- так зване ініціативне інформування [7, с. 54].

Дуже значущим документом з числа міжнародних правових актів на сьогоднішній день є спільна Конвенція Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. Основними підписантами Конвенції згідно з її преамбулі є держави - члени Ради Європи та держави - учасники ОЕСР. В даний час цю Конвенцію підписала 81 юрисдикція, в тому числі Україна, Бразилія, Великобританія, Німеччина, Індія, Італія, Франція, США, ПАР та ін. Для 57 з них Конвенція набула чинності, в інших країнах проходить або пройшла процедура її ратифікації. Україна ратифікувала Конвенцію в 2004 р, а в 2009 р. конвенція набрала чинності. Цей шлях був досить довгим.

У Конвенції регламентуються такі питання, як обмін інформацією за запитом, автоматичний обмін інформацією, довільний обмін відомостями, документи, що додаються до запиту, терміни, пріоритет, направлення документів, відомості, що подаються якою державою, можливість відхилення запиту, виконання запиту про допомогу, секретність, мова, витрати та ін.

Практика обміну інформацією в Україні відповідає міжнародним стандартам. Сьогодні Урядом України, Президентом України, Верховною Радою України вже налагоджений автоматичний обмін інформацією в рамках Євразійського економічного союзу. Як справедливо вказує І. І. Кучеров, обмін інформацією є основною формою надання адміністративної допомоги в податкових питаннях [7, с. 58].

Конвенція передбачає три види інформаційного обміну: за запитом, автоматичний обмін і довільний обмін (так зване ініціативне інформування).

Важливим положенням цієї Конвенції є «правило таємності», покликане на захист

відомостей при інформаційному обміні. Так, згідно зі ст. 22 Конвенції будь-яка інформація, отримана Стороною відповідно до Конвенції, вважається секретною так само, як і відомості, отримані відповідно до національного законодавства цієї Сторони. Суттєвою особливістю автоматичного країнового обміну є те, що на основі стандартів ОЕСР формується можливість транскордонного обміну. Дані положення свідчать про недоліки нормативного регулювання процедури автоматичного обміну, оскільки регламентація положень про обмін на основі не міжнародних податкових договорів, а на основі якихось стандартів ОЕСР викликає ряд цілком очевидних доктринальних питань, пов'язаних з легітимністю таких актів та передбачуваної необхідністю постановки питання про віднесення їх до джерел міжнародного права.

Висновки. Розкриття таємниці в рамках автоматичного обміну має важливе теоретичне і практичне значення для міжнародного податкового адміністрування і заклало

тенденцію податкової транспарентності на найближчу перспективу. В результаті еволюції механізмів міждержавного обміну відомостями, що становлять податкову таємницю, в доступному для огляду майбутньому буде досягнуто значний успіх в податковому адмініструванні.

Основними відмінностями положень про автоматичному обміні фінансовою інформацією від положень про обмін такою інформацією на основі міжнародних податкових договорів є: оперативність, повнота, здійснення на регулярній плановій основі, можливість ініціативного інформування, т. ін. Напрямки відомостей з ініціативи сторони - джерела інформації.

Вищевказані запропоновані зміни в українське податкове законодавство дозволить заповнити прогалини у правовому регулюванні податкової таємниці, а також удосконалити механізми правового регулювання режиму таємниці в податкових правовідносинах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс Республіки Білорусь (загальна частина) від 19.12. 2002 № 166-З. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/common-part>
2. Закон Республіки Вірменія «Про податки». Національні збори Республіки Вірменія: офіц. сайт. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?Sel=show&ID>
3. Закон Республіки Вірменія «Про податкову службу». URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?Sel=show&ID=+1323&lang>
4. Податковий кодекс РК. Комітет державних доходів Міністерства фінансів Республіки Казахстан: офіц. інтернет ресурс. URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk>
5. Міністерство з податків Азербайджанської Республіки: офіц. Інтернетсторінка. URL: <http://www.taxes.gov.az/?name=mecelle&bolme1>
6. Закон Естонської Республіки «Про оподаткування» URL: <http://www.sti.gov.kg/docs/defaultsource/otchet/kodeks03022019.pdf?Sfvrsn>
7. Кучеров І. І. Міжнародне податкове право. Академічний курс: підручник. Київ: Юрінком інтер, 316 с.