

ченні міжнародно-інтеграційного процесу, здійсненні міжнародно-правових заходів розвитку міжнародного митного співробітництва, залученні організаційної та фінансової допомоги для розвитку митної справи. Невтручання митних органів у внутрішньодержавні політичні процеси сприяє стабілізації політичної ситуації в країні [11, с. 21].

Висновки. Митне право за допомогою своїх функцій виконує відповідальні завдання, спрямовані на зміцнення на-

ціональної економіки, розвиток експортного потенціалу вітчизняної продукції, прискорення і поглиблення інтеграції у світову економічну систему та активізацію участі в міжнародних економічних і фінансових організаціях. Серед головних функцій митного права виділяються регулятивна, фінансова, охоронна, інформаційна, правозастосовна та міжнародно-політична, за допомогою яких реалізується основне завдання митного права – забезпечення економічної безпеки держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Общая теория права и государства: учебн. / под ред. В.В. Лазарева. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2010. 592 с.
2. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. Відомості Верховної Ради України. 2012. № 44-45. № 46-47. № 48. Ст. 552.
3. Теорія держави і права. Академічний курс: підручник / за ред. О.В. Зайчука, Н.М. Оніщенко. Київ: Юрінком Інтер. 2006. 688 с. URL: http://www.ebk.net.ua/Book/law/zaychuk_tdp/part3/1301.htm (дата звернення: 12.05.2018)
4. Митне право: мультимедійний навчальний посібник / О.В. Кузьменко, І.Д. Пастух, В.М. Дорогих та інші. К.: НАВС, 2014. URL: https://www.naiuu.kiev.ua/books/mutne_pravo/parts/part1.html (дата звернення: 12.05.2018).
5. Ківалов С.В., Кормич Б.А. Митна політика України: підручн. Одеса: Юридична література, 2002. 255 с. URL: <http://readbookz.net/rbooks/book-9/ua/chapter-554/> (дата звернення: 12.05.2018).
6. Кормич Б.А. Державно-правовий механізм митної політики України: моногр. Одеса: Астропринт. 2000. 180 с.
7. Комзюк В.Т. Адміністративна чи кримінальна відповідальність за порушення митних правил? (Щодо суперечливості положень статті 458 Митного кодексу України). Адміністративне право і процес. 2015. № 3(13). С. 168–174.
8. Філіпенко Т.В., Філатов В.В. Правові форми співробітництва в галузі вдосконалення митного законодавства України. Митна справа. 2009. № 6(66). С. 28–34.
9. Компроміс у справах про порушення митних правил. Вісник. Офіційно про податки. 2013. № 47. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6418?issue=149> (дата звернення: 20.05.2018).
10. Макеєва О.М. Інформаційна функція права та її вплив на правову культуру суспільства. Юридичний вісник. 2015. № 3(36). С. 47–51.
11. Пашко П.В. Функції митної політики. Вісник Академії митної служби України. Сер.: Економіка. 2009. № 1. С. 16–22.
12. Настюк В.Я. Норми митного права: теорія і практика застосування: моногр. Х.: Факт. 2003. 215 с.

УДК 341: 336.7-021.364

МІЖНАРОДНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ

LEGAL PROVIDING OF INTERNATIONAL EXCHANGE BY TAX INFORMATION

Легета І.В.,

*аспірант кафедри міжнародного права
та порівняльного правознавства*

Національного університету біоресурсів і природокористування України

У статті розкрито поняття податкової інформації та акцентовано на важливості її транскордонного обміну. Охарактеризовано наявні види міжнародного обміну податковою інформацією та визначено механізм автоматичного обміну як перспективний напрям для впровадження в Україні. Охарактеризовано нормативне забезпечення міжнародного обміну податковою інформацією та проаналізовано Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України в частині автоматичного обміну інформацією.

Ключові слова: інформація, податкова інформація, міжнародний обмін податковою інформацією, обмін інформацією за запитом, спонтанний обмін, автоматичний обмін інформацією.

В статье раскрыто понятие налоговой информации с точки зрения ее международного обмена. Охарактеризованы существующие виды международного обмена налоговой информацией и определен механизм автоматического обмена информацией как перспективное направление для внедрения в Украине. Проанализировано современное состояние правового обеспечения международного обмена налоговой информацией.

Ключевые слова: информация, налоговая информация, международный обмен налоговой информацией, обмен информацией по запросу, спонтанный обмен, автоматический обмен информацией.

The article describes the concept of tax information in terms of its international exchange. The existing types of international tax information exchange are described and the mechanism of automatic information exchange as a perspective direction for implementation in Ukraine is determined. The present state of legal provision of international tax information exchange is analyzed.

Key words: information, tax information, international tax information exchange, information exchange on request, spontaneous exchange, automatic exchange of information.

Постановка проблеми. Процес становлення України як активного учасника міжнародних відносин супроводжується здійсненням експортно-імпорتنних операцій, проведенням міжнародного переміщення капіталу та людей тощо. Зважаючи на складність контролю таких операцій із боку контролюючих органів певної країни поза межами відповідної юрисдикції, виникають загрози порушення податкового законодавства, що в такому контек-

сті мають «міжнародний характер». З метою їх виявлення та усунення вкрай необхідним є налагодження співпраці між національними органами та компетентними органами інших країн у сфері оподаткування. Водночас отримання необхідної інформації є проблемним питанням, яке нині повною мірою не досліджене та потребує аналізу, що й визначає актуальність розгляду питання щодо міжнародно-правового забезпечення обміну податковою інформацією.

Крім того, зважаючи на очікуване приєднання України до автоматичного обміну інформацією про рахунки нерезидентів починаючи з 2019 р., та повноцінне приєднання до Єдиного стандарту звітності (Common Reporting Standard – CRS) з 2020 р., який передбачає щорічний обмін податковою інформацією між державами, що приєдналися до його впровадження, дослідження основних тенденцій у сфері міжнародно-правового забезпечення обміну податковою інформацією є вкрай актуальним.

Стан опрацювання. Питанню міжнародно-правового регулювання податкової інформації присвячено наукові праці В.Ю. Баскакова, В.Д. Гавловського, М.В. Гуцалюка, М.І. Дімчогло, В.А. Залізняка, Р.А. Калюжного, Б.А. Кормича, В.А. Ліпкана, О.В. Логінова, Ю.С. Максименка, І.М. Ніколаєва, Г.А. Перепилиці, А.В. Туніка, В.С. Цимбалюка, К.П. Череповського, М.Я. Швеця, Т.А. Шевцової, О.В. Шелети тощо. Водночас можна зазначити, що питання міжнародно-правового забезпечення обміну податковою інформацією потребує додаткового дослідження з огляду на тенденції збільшення прозорості процесів її обміну та зважаючи на велике значення для кожної країни розробки і неухильного дотримання відповідних правил і норм як на рівні національного податкового законодавства, так і на рівні міжнародних юридичних інструментів.

Метою статті є розкрити поняття податкової інформації та міжнародного обміну податковою інформацією, визначити його види. Проаналізувати сучасний стан законодавства, що регламентує процес міжнародного обміну податковою інформацією.

Виклад основного матеріалу. Серед різноманітності підходів до визначення поняття «інформація» найбільш поширеним в юридичній науці є її тлумачення як сукупності певних відомостей, даних, знань. Зокрема, Б.А. Кормич пропонує таке визначення інформації: це дані, які були організовані в такій формі та документовані або передані таким чином, що можуть бути сприйнятими іншою особою [1, с. 45]. В цьому трактуванні вбачаємо вимогу до інформації в частині її зрозумілості та однозначності для користувачів. Зважаючи на необхідність встановлення відповідного правового режиму для конкретних видів інформації, практичним вважаємо визначення, яке наводить О.А. Мандзюк: виходячи з доктринальних визначень поняття «інформація», під інформацією в юридичній науці варто розуміти формально визначені результати інтелектуальної діяльності людини, що врегульовані вітчизняним законодавством [2, с. 115].

Так, нормативне закріплення поняття «інформація» міститься в Законі України «Про інформацію» [3], згідно з яким – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. Цим же нормативним актом визначено податкову інформацію як сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України. Вважаємо це визначення відповідним до тверджень В.А. Ліпкана та В.А. Залізняка про те, що будь-яке визначення має відображати функціональне призначення інформації [4]. Відповідною реакцією на інтенсифікацію процесів обміну податковою інформацією, «омінаючи» кордони держав, є закріплення статтею 72 Податкового кодексу України [5] інформації від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів як складової частини податкової інформації, що може використовуватися податковими органами під час здійснення податкового контролю.

На практиці обмін податковою інформацією в міжнародній сфері здійснюється шляхом таких видів обміну: за запитом, спонтанний, автоматичний. Перший спосіб передбачає обмін інформацією між договірними державами за спеціальними запитом компетентних органів. У цьому контексті варто зауважити, що передачі підлягають лише запитувані дані та за умови їх відповідності вимогам міжнародного документа, що регламентує обмін інформацією.

Міжнародна договірно-правова база України з регулювання обміну податковою інформацією сформована із двосторонніх (із 66 країнами) та багатосторонніх міжнародних податкових угод про уникнення подвійного оподаткування, угод про обмін податковою інформацією.

Підставою для надання інформації спонтанним способом є, як правило, проведення перевірки фізичної чи юридичної особи податковим органом однієї іноземної держави, за результатами якої встановлено інформацію про доходи нерезидента, що підлягають оподаткуванню в іншій державі (країні резидентства).

Вказані два способи міжнародного обміну податковою інформацією активно використовуються в Україні з переважанням обміну за спеціальними запитом. На цьому акцентується і в листі Державної фіскальної служби України від 20.04.2015 р. № 14089/7/99-99-12-01-02-17, згідно з яким «обмін податковою інформацією» – це напрям міжнародного співробітництва, що полягає у виконанні державою міжнародних зобов'язань шляхом надання адміністративної допомоги, що полягає у здійсненні заходів, спрямованих на надання інформації відповідно до запитів компетентних органів іноземних держав згідно з укладеними міжнародними договорами, та ґрунтується на принципі взаємності [6].

Україна є підписантом Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (1988 р.) з 2004 р., що була ратифікована Верховною Радою України та набула чинності у 2009 р. Вказаний документ передбачає обмін інформацією всіма можливими способами, однак механізм автоматичного обміну в Україні поки що не реалізований. Відповідно, національне законодавство зорієнтоване на врегулювання обміну інформацією за запитом та спонтанного обміну.

У 2013 р. Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) заявила, що ефективність спонтанного обміну інформацією та обміну за запитом тепер є невисокою, зазначені способи передачі даних є застарілими та не відповідають сучасному рівню розвитку економіки [7]. Відповідне зауваження щодо застарілості принципу обміну інформацією через звичайні запити однієї країни до іншої міститься і в Пояснювальній записці до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)» [8]. Погоджуємось із такою позицією, адже вказані способи обміну податковою інформацією мають казуальний характер та дають змогу аналізувати лише одиничні операції та окремі суб'єкти, щодо яких надано запит або проводилась перевірка.

Результатом пошуку більш ефективних способів обміну податковою інформацією на відміну від обміну за запитом та спонтанного, стало затвердження в 2014 р. Радою ОЕСР Єдиного Стандарту Звітності (Common Reporting Standard – CRS), який передбачає періодичний (щорічно) обмін податковою інформацією між державами-учасницями.

В Україні тривають підготовчі процеси до імплементації стандартів CRS. У Верховній Раді зареєстрований проект закону № 0179 від 23.03.2018 р. про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) [9], підписаної в 2017 р. Попри те, що FATCA є внутрішнім законодавчим актом США 2014 р., ним встановлені нормативні вимоги до іноземних банків та інших фінансових установ у частині ідентифікації рахунків, що контролюються резидентами США, та передачі такої інформації податковій службі США (Internal Revenue Service – IRS).

Чинне законодавство України не дозволяє вітчизняним фінансовим установам здійснювати передачу інформації з грифом «банківська таємниця» іноземним контролюючим органам. Разом із тим законом FATCA встановлено невідне положення для іноземних фінансових установ, які не виконуватимуть вимоги FATCA щодо передачі інформації для IRS. Як зазначає І. Пальчевський, якщо банк має кор-

рахунок в американському банку, але не зареєструється як агент, відповідальний за виконання FATCA, то з нього в примусовому порядку зможуть утримати 30% від суми доларових транзитних платежів [10].

У таких умовах Україна постає перед нелегким вибором: здійснювати розкриття банківської таємниці або ж допустити поступове банкрутство банківської сфери через «бездіяльність» у сприянні США щодо виявлення неоподаткованих доходів. Як зазначає Д. Гулінська, важливим завданням залишається внесення змін до законодавства, які б давали банкам змогу збирати та розкривати інформацію, що становить банківську таємницю, затвердження підзаконних актів, які врегулюють форму та порядок подання звітності, режим збереження конфіденційності інформації, отриманої ДФС для цілей FATCA [11].

У контексті очікуваних законодавчих змін варто виділити Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)» № 6503 від 25.05.2017 р. [8] щодо його доповнення главою 10¹ «Міжнародне співробітництво щодо автоматичного обміну інформацією з податкових питань». Запевкоєння викликають положення Проекту щодо розкриття банківської таємниці та забезпечення конфіденційності такої інформації в подальшому. Згідно з Проектом, надання фінансовою установою на користь ДФС фінансової інформації не може розглядатися як розкриття банківської чи іншої охоронюваної законом таємниці або як порушення права на захист персональних даних. Крім того, суперечливим щодо прав людини є відсутність потреби банку в отриманні згоди клієнта на передачу даних щодо нього, та навіть відсутність обов'язку фінансової установи повідомити особи по факту надання такої інформації зацікавленій стороні, а саме – органу ДФС.

Як підкреслює Д. Гулінська, на електронному ресурсі IRS вже зареєстровані 556 українських фінансових організацій: банки, фінансові та факторингові компанії, компанії з управління активами, пенсійні та інвестиційні фонди, які розробили внутрішні процедури, необхідні для ідентифікації рахунків громадян США. Та, попри положення Проекту, окремі банки вже вимагають від клієнтів заповнювати опитувальники, в яких треба вказувати наявність або відсутність контролерів-резидентів США, а в договори включають положення про згоду клієнта на розкриття інформації за рахунком для виконання вимог FATCA [11].

Проектом визначено перелік фінансової інформації, що підлягає наданню в межах міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань, зокрема: інформація щодо операцій, рахунків та вкладів клієнтів, загальна валова сума відсотків, дивідендів, суми обов'язків страховика, що уклав договір добровільного страхування, перед клієнтами фінансової організації або вигодоодержувачами, суми гро-

шових коштів або вартості майна зазначених осіб, що знаходиться у розпорядженні фінансової установи, пенсійних рахунках, обов'язках клірингових компаній тощо [8].

Водночас Проект встановлює умови надання інформації на автоматичній основі органами ДФС на користь іноземних держав, а саме: виключно на умовах конфіденційності та розкриття лише компетентним особам чи органам влади для використання виключно з метою боротьби з ухилянням від сплати податків. У цьому контексті виникають застереження щодо можливості контролю Україною наданої інформації в частині її цільового використання та забезпечення надійного захисту даних в умовах можливого перевантаження інформаційних систем.

Однак передача даних на автоматичній основі в рамках FATCA має лише односторонній характер та зводиться до обов'язку України: вказана Угода не передбачає отримання ДФС інформації про рахунки в США, що належать або контролюються резидентами України.

Висновки. Податкова інформація – це сукупність відомостей та даних, збережених на матеріальних носіях або представлених у вигляді електронних ресурсів, які створені, можуть бути отримані або передані суб'єктами інформаційних відносин, у тому числі органами влади інших держав, міжнародними організаціями або нерезидентами, та які використовуються податковими органами з метою здійснення якісного та всеохоплюючого податкового контролю, зокрема поза межами державних кордонів.

Варто зазначити розвиненість національного законодавства та численність міжнародних договорів, учасником яких є Україна, зокрема: міжнародні податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування, угоди про обмін податковою інформацією, Конвенція Організації економічного співробітництва та розвитку про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах тощо. З огляду на тенденції розвитку механізму автоматичного обміну податковою інформацією, актуальним є питання внесення відповідних змін до Податкового кодексу України згідно з Проектом Закону № 6503 від 25.05.2017 р. Загалом оптимальний підхід до вирішення питання правового забезпечення міжнародного обміну податковою інформацією – здійснення як односторонніх національних заходів із високим рівнем захисту національних інтересів, так і застосування міжнародних інструментів та об'єднання зусиль держав у рамках міжнародних організацій.

Виходячи з проведеного аналізу, можемо стверджувати, що основною тенденцією у сфері міжнародного обміну податковою інформацією є збільшення прозорості цих процесів. У цьому контексті важливим напрямом подальших досліджень є питання забезпечення належного рівня захисту інформації, що становить предмет обміну в сфері міжнародної податкової співпраці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кормич Б.А. Організаційно-правові основи політики інформаційної безпеки України: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. О., 2004. 427 с.
2. Мандзюк О.А. Зміст правового режиму податкової інформації в Україні. Публічне право. 2013. № 4. С. 114–121. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pp_2013_4_16.
3. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 р. № 2657-XII. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>.
4. Ліпкан В.А. Систематизація інформаційного законодавства України: монографія / В.А. Ліпкан, В.А. Залізняк; За заг. ред. В.А. Ліпкана. К.: О.С. Ліпкан, 2012. 304 с.
5. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2012 р. № 2755-VI. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Щодо порядку обміну податковою інформацією відповідно до підписаних Україною Міжнародних договорів, враховуючи введений мораторій на проведення податкових перевірок: Лист Державної фіскальної служби України від 20.04.2015 р. № 14089/7/99-99-12-01-02-17. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5920-14089.html>.
7. Гордіюк І. Міжнародний обмін податковою інформацією. URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/-mizhnarodniy-obmin-pod-atkovoju-informacieyu.html>.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань): Проект Закону № 6503 від 25.05.2017 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61889.
9. Проект Закону про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA). URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63728.
10. Пальчевський І. Банки розкриваються перед Америкою. URL: <https://finclub.net/ua/analytics/banky-rozkryiut-amerykanskykh-platnykiv-podatkyv.html>.
11. Гулінська Д. Коли запрацює FATCA в Україні. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/experts/darja-hulinska/koli-zapratsjuje-fatca-v-ukrajini-2460802.html>.