

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.02.110>

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

Хоменко Ю.В.,

аспірант юридичного факультету

Вищого навчального закладу «Національна академія управління»

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

Стаття присвячена дослідженню інституційної системи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Визначено, що інституційна система адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн – це система суб'єктів, які здійснюють визначені законодавством повноваження, свої права та обов'язки у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, спрямовані на забезпечення такого обміну. Віднесення тих чи інших суб'єктів до суб'єктів цього механізму залежить від наявності у них адміністративно-правового статусу.

Визначено, що суб'єктами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, які мають у цьому механізмі владні повноваження, є: Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна служба фінансового моніторингу України, суди України. Охарактеризовано повноваження кожного з цих суб'єктів у відповідному механізмі.

Визначено також, що поряд з суб'єктами, які мають владні повноваження у механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, його суб'єктами є також і суб'єкти, які займають підпорядковане становище у адміністративних правовідносинах. Такими, зокрема, вказано фінансові установи, юридичних та фізичних осіб. Охарактеризовано особливості участі кожного з цих суб'єктів у відповідному механізмі. Зроблено висновок, що юридичні та фізичні особи будуть суб'єктами механізму як тоді, коли вони виступають у ньому як платники податків, так і у іншому значенні. Участь цих суб'єктів у механізмі обумовлюється також змістом міжнародних договорів, укладених Україною.

За наслідками дослідження зроблено висновок, що кожний з досліджених суб'єктів в межах відповідного механізму виконує свої визначені законодавством права та обов'язки (повноваження) для реалізації мети та завдань цього механізму. Підтримувати належну взаємодію усіх його суб'єктів має чітка регламентація адміністративно-процесуальних правовідносин, які виникатимуть в процесі адміністративно-правового забезпечення міжнародного обміну податковою інформацією.

Ключові слова: адміністративно-правовий механізм, суб'єкти адміністративно-правового механізму, податкова інформація, обмін податковою інформацією, адміністративно-правовий статус, Державна податкова служба України, суди, фінансові установи, юридичні та фізичні особи.

Khomenko Y.V. the institutional system of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign countries.

This article is devoted to examining the institutional system of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries. It is established that the institutional system of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries constitutes a system of entities which, under the powers prescribed by legislation, exercise their rights and fulfil their obligations within this administrative and legal mechanism. These rights and obligations are directed towards ensuring such exchange. The classification of particular entities as participants in this mechanism depends on whether they possess the requisite administrative and legal status.

It is determined that the entities of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries, which hold public authority within this mechanism, include: the Verkhovna Rada of Ukraine, the President of Ukraine, the Cabinet of Ministers

of Ukraine, the Ministry of Finance of Ukraine, the State Tax Service of Ukraine, the State Customs Service of Ukraine, the National Bank of Ukraine, the National Securities and Stock Market Commission, the State Financial Monitoring Service of Ukraine, and the courts of Ukraine. The respective powers of each of these entities in the relevant mechanism are characterised.

It is also noted that, alongside entities possessing public authority within the mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign countries, there are entities that hold a subordinate position in administrative legal relations. These include, in particular, financial institutions, legal entities, and individuals. The distinctive features of each of these entities' involvement in the mechanism are described. It is concluded that legal entities and individuals constitute participants in this mechanism both when acting as taxpayers and in other capacities. Their involvement in the mechanism is also determined by the content of international agreements entered into by Ukraine.

Based on the findings of the study, it is concluded that each of the examined entities, within the confines of the relevant mechanism, exercises its legally defined rights and obligations (powers) to realise the purpose and objectives of this mechanism. Proper interaction among all participants is to be maintained through clear regulation of the administrative and procedural legal relations that arise in the course of the administrative and legal support for the international exchange of tax information.

Key words: administrative and legal mechanism, entities of the administrative and legal mechanism, tax information, exchange of tax information, administrative and legal status, State Tax Service of Ukraine, courts, financial institutions, legal entities and individuals.

Постановка проблеми. Реалізація нормативно-правової складової адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн здійснюється за допомогою інституційної складової відповідного механізму, яку складає ціла система органів державної влади та інших суб'єктів адміністративних правовідносин. Ця інституційна складова фактично складає підсистему адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Усі суб'єкти, які входять до цієї системи перебувають між собою у певному взаємозв'язку, реалізуючи надані їм законом повноваження та досягаючи у цьому механізмі визначених цілей та завдань. Задля належного функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн важливим є правильне визначення інституційної системи цього механізму.

Аналіз сучасних досліджень і публікацій. Проблему адміністративно-правового механізму загалом, окремі особливості його інституційної складової, як і окремі особливості обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн досліджувало багато науковців, а саме такі як Алфьоров С.М., Безпалова О.І., Волкова І.І., Герасименко Н.М., Голосніченко І.П., Гончарук С.Т., Дмитренко Е.С., Коломосьць Т.О., Кормич Б.А., Легета І.В., Лекарь С.І., Мандзюк О.А., Остапенко О.І., Пашинський В.Й., Савельєва І. В., Сухан І.С., Стеценко С.Г., Тараконич Т.І., Тильчик В.В., Шатерніков М.І. та інші. Однак, безпосереднє визначення інституційної системи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн у правовій науці сформовано ще не було.

Мета дослідження, таким чином, полягає у визначенні інституційної системи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Виклад основного матеріалу. Інституційна система адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн – це система суб'єктів, які здійснюють визначені законодавством повноваження, свої права та обов'язки у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, спрямовані на забезпечення такого обміну.

Вважаємо, що віднесення тих чи інших суб'єктів до суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн залежить від наявності у них адміністративно-правового статусу.

У правовій науці питання про адміністративно-правовий статус суб'єкта правовідносин та сутність цього поняття неодноразово було предметом наукових досліджень.

Так, М.І. Шатерніков вважає, що адміністративно-правовий статус державного органу – це встановлена в нормах адміністративного права сукупність ознак, що з урахуванням завдань, функцій і повноважень таких органів визначає їх правове положення серед інших суб'єктів адміністративно-правових відносин [1, с. 63]. До елементів адміністративного статусу відносять правосуб'єктність, права, обов'язки та юридичну відповідальність [2, с. 36].

В аспекті окреслення інституційної системи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн слід виходити з того, що суб'єктами

цього механізму є суб'єкти, статус яких визначається нормами адміністративного права та відображає положення кожного окремого суб'єкта по відношенню одне до одного у адміністративних правовідносинах, яке обумовлюється обміном податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, визначає їх роль у забезпеченні цього обміну та міру відповідальності за порушення норм чинного законодавства з питань обміну тощо.

Правове становище суб'єктів у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн не є однаковим. Ними є суб'єкти, які зазвичай є органами державного управління (органами влади), а тому займають у цьому механізмі владне становище, реалізуючи владні повноваження. Поряд з ними окрему групу суб'єктів складають ті з них, які таких владних повноважень у адміністративно-правовому механізмі не мають.

Вважаємо, що суб'єктами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, які мають у цьому механізмі владні повноваження, є:

1. Верховна Рада України. У науці адміністративного права Верховна Рада України розглядається як така, яка має адміністративно-правовий статус у правовідносинах, який полягає або ж в ухваленні законів у сфері адміністрування, або ж у здійсненні парламентського контролю тощо [3, с. 71; 4, с. 94]. Верховна Рада України визначається і як суб'єкт адміністративно-правового механізму [5, с. 133].

Основним повноваженням Верховної Ради у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є повноваження з прийняття законів, які є правовою основою його побудови та функціонування. Крім того, Верховна Рада України: 1) визначає засади внутрішньої і зовнішньої політики, реалізації стратегічного курсу держави на набуття повноправного членства України в Європейському Союзі; 2) надає згоду на обов'язковість міжнародних договорів України та денонсація міжнародних договорів України.

2. Президент України є важливим суб'єктом адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, оскільки має низку повноважень у відповідних правовідносинах.

Так, відповідно до ст.106 Конституції України Президент України підписує закони, прийняті Верховною Радою України, має право вето щодо прийнятих Верховною Радою України законів, має право створювати у межах коштів, передбачених у Державному бюджеті України, для здійснення своїх повноважень консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи і служби. Саме на реалізацію останнього повноваження, наприклад, Указом від 28.04.2016 р. № 180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» Президентом України було утворено робочу групу для підготовки законопроектів з питань протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон, а Кабінету Міністрів України було доручено невідкладно організувати роботу стосовно долучення України до міжнародних ініціатив Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), зокрема щодо автоматичного обміну податковою інформацією. Зокрема, й наслідком роботи такої робочої групи можна розглядати приєднання України у 2022 році до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки від 29.10.2014 року.

3. Кабінет Міністрів України у межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн: 1) забезпечує державний суверенітет і економічну самостійність України, здійснення внутрішньої і зовнішньої політики держави, виконання Конституції і законів України, актів Президента України; 1-1) забезпечує реалізацію стратегічного курсу держави на набуття повноправного членства України в Європейському Союзі та в Організації Північноатлантичного договору; 3) забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики (ст. 116 Конституції України). Відповідно до п. 4 ч. 1 ст. 20 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» Кабінет Міністрів України у сфері зовнішньої політики забезпечує відповідно до закону про міжнародні договори вирішення питань щодо укладення та виконання міжнародних договорів України. Так, фактично усі двосторонні угоди України з іншими країнами про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно укладені від імені України Кабінетом Міністрів України.

4. Міністерство фінансів України. Міністр фінансів України є досить часто тим компетентним органом, який згідно з укладеними Україною міжнародними договорами виступає від імені України у міжнародних відносинах обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Правовий статус та повноваження Мінфіну визначені Положенням про Міністерство фінансів України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375. Згідно з цим Положенням Мінфін у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн має такі повноваження: 1) здійснює заходи з підготовки до імплементації у національне законодавство рекомендацій Організації економічного спів-

робітництва та розвитку в сфері міжнародного оподаткування, трансфертного ціноутворення, а також щодо обміну фінансовою інформацією в податкових цілях; 2) забезпечує виконання функцій представника України згідно з положеннями міжнародних договорів, укладених з міжнародними організаціями; 3) здійснює процедури взаємного узгодження відповідно до міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування; 4) здійснює заходи з приєднання до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки та сприяє її подальшій реалізації; 5) забезпечує міжнародне співробітництво та реалізацію зовнішньої політики у межах повноважень, передбачених законом; 6) запроваджує міжнародні стандарти фінансової звітності та міжнародні стандарти аудиту і забезпечує їх оприлюднення на офіційному веб-сайті Мінфіну.

5. Державна податкова служба України (ДПС) є одним з основних суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Саме ДПС поряд з Міністром фінансів України є досить часто тим компетентним органом, який згідно з укладеними Україною міжнародними договорами виступає від імені України у міжнародних відносинах обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Правовий статус та повноваження ДПС найбільш повно окреслені у Положенні про Державну податкову службу України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. Повноваження ДПС визначені п.4 цього Положення. Аналіз цих повноважень в аспекті реалізації завдань механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, вказує на те, що усіх їх можна поділити на дві групи: 1) повноваження, безпосередньо спрямовані на забезпечення участі ДПС у міжнародних відносинах, зокрема, й з питань обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн та 2) загальні повноваження ДПС, які вона має у всіх (зазвичай, внутрішніх) правовідносинах, а у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн використовує або ж для належного виконання запиту компетентного органу іноземної країни про надання податкової інформації, або ж навпаки – коли для належної реалізації цих повноважень у внутрішніх правовідносинах виникає потреба отримати податкову інформацію від компетентного органу іноземної країни.

Так, вважаємо, що до повноважень першої групи, належать повноваження визначені п.п. 51–54 Положення, а саме: 1) організовує та здійснює взаємодію та обмін інформацією з компетентними органами іноземної юрисдикції, у тому числі автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки для податкових цілей відповідно до Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки, який включає коментарі до нього, схваленого Радою Організації економічного співробітництва та розвитку 15.07.2014 р., звітами у розрізі країн міжнародних груп компаній (CbC) та автоматичний обмін інформацією відповідно до Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA), здійснює міжнародне співробітництво у податковій сфері; 2) вносить пропозиції та розробляє проекти міжнародних договорів України з питань оподаткування, укладає в установленому порядку міжнародні договори відповідно до наданих повноважень; забезпечує виконання зобов'язань за міжнародними договорами України з питань, що належать до компетенції ДПС; 3) здійснює контроль та забезпечує надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав.

До повноважень другої групи фактично можна віднести усі інші повноваження ДПС.

6. Державна митна служба України (Держмитслужба) також є важливим суб'єктом адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Правовий статус та повноваження Держмитслужби визначені у Положенні про Державну митну службу України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227.

У межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн Держмитслужба бере участь у міжнародному співробітництві з питань протидії контрабанді та порушенням митних правил, у тому числі шляхом: 1) обміну інформацією з митними, правоохоронними органами та іншими органами іноземних держав з питань протидії незаконному переміщенню наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів; 2) надання взаємної адміністративної допомоги у запобіганні, виявленні та розслідуванні порушень вимог законодавства з питань митної справи на підставі міжнародних угод та обміну інформацією з митними, правоохоронними органами та іншими органами іноземних держав і міжнародних організацій тощо; 3) надіслання запитів до уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих митницями Держмитслужби під час переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України.

7. Національний банк України у межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн згідно з положеннями Закону України «Про Національний банк України»: 1) приймає рішення щодо банківського регулювання та нагляду; 2) створює, веде інформаційні системи (реєстри, бази даних) для виконання функцій валютного регулювання та валютного нагляду; 3) встановлює вимоги, здійснює методологічне забезпечення з питань оброблення, зберігання, захисту, використання, передавання, розкриття та знищення інформації, що становить таємницю фінансової послуги, банківську таємницю; 4) визначає перелік інформації, що підлягає розкриттю у примітках до фінансової звітності небанківських фінансових установ та осіб, які не є фінансовими установами, але мають право надавати окремі фінансові послуги; 5) веде інформаційну базу стосовно договорів, що укладаються на фінансовому ринку, у порядку, визначеному Національним банком України; 6) встановлює для банків обов'язкові правила ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що відповідають вимогам законів України та міжнародним стандартам фінансової звітності тощо.

8. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку як суб'єкт адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн має право згідно ст.8 Закону України «Про державне регулювання ринків капіталу та організованих товарних ринків» здійснювати міжнародне співробітництво з міжнародними організаціями, відповідними регуляторами ринків капіталу та організованих товарних ринків іноземних держав, організаціями (асоціаціями) таких регуляторів, у тому числі в рамках Багатостороннього меморандуму про взаєморозуміння щодо консультування та співробітництва і обміну інформацією Міжнародної організації комісій з цінних паперів. Зокрема, Комісія має право в рамках міжнародного співробітництва обмінюватися в установленому законодавством порядку інформацією: 1) пов'язаною з ліцензуванням, іншими формами авторизації та наглядом за діяльністю учасників ринків капіталу та професійних учасників організованих товарних ринків; 2) щодо ідентифікації, зокрема, осіб, які є бенефіціарними власниками чи контролерами професійних учасників ринків капіталу та організованих товарних ринків; 3) про емітентів, цінні папери яких допущені або щодо яких подано заявку про допуск до торгів на організованому фондовому ринку; 4) про подання неповної чи недостовірної інформації емітентами або професійними учасниками ринків капіталу та організованих товарних ринків; 5) про дії чи події, що впливають або можуть вплинути на фінансові інструменти, які допущені до торгів на організованих ринках; 6) про порушення профільного законодавства та законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення. На наш погляд, багато з різновидів такої інформації може мати й характер податкової.

9. Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення. Як суб'єкт адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн Держфінмоніторинг має такі завдання, функції та повноваження: 1) налагодження співпраці, взаємодії та інформаційного обміну з державними органами, Національним банком, компетентними органами іноземних держав та міжнародними організаціями у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення; 2) здійснює міжнародне співробітництво з відповідними органами іноземних держав у частині обміну досвідом та інформацією про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення; 3) вносить пропозиції щодо розроблення законодавчих актів, бере участь в установленому порядку у підготовці інших нормативно-правових актів з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення; 4) участь за дорученням Кабінету Міністрів України у підготовці відповідних міжнародних договорів України (статті 25, 31 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»).

10. Суди України. У науці адміністративного права суди вже давно розглядаються як такі, які володіють адміністративно-правовим статусом, а відтак можуть бути суб'єктами адміністративного права та суб'єктами адміністративно-правового механізму [6, с. 76; 7, с. 164; 5, с. 135].

Відзначимо, що вважаємо за необхідне розглядати суди як суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Однак, за-

значене, на наш погляд, можливе у тих адміністративних правовідносинах, які є організаційними за своїм змістом, відображають організаційний аспект відповідного механізму та не зачіпають суті відносин правосуддя.

Стаття 55 Конституції України визначає, що права і свободи людини і громадянина захищаються судом. Кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб.

Вважаємо, що ця норма містить не лише процесуальний аспект, а й містить організаційний аспект, який покладає на державу адміністративний обов'язок утворити в державі відповідні суди, які б захищали права і свободи людини і громадянина, та забезпечити їх діяльність. В аспекті адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн варто зробити висновок, що у такому механізмі його складову складають й ті відносини, які врегульовують створення відповідних судів із захисту прав фізичних та юридичних осіб у міжнародному механізмі обміну податковою інформацією. Варто також зауважити, що відповідно до Закону «Про судоустрій і статус суддів» на сьогодні в Україні створена та функціонує система адміністративних судів, в яких зацікавлені особи можуть оскаржувати незаконні рішення суб'єктів владних повноважень України, зокрема, прийнятих і у процедурах міжнародного обміну податковою інформацією. Існування таких судів та можливості оскарження таких незаконних рішень у цих судах гарантує функціонування усього адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн в режимі законності.

Поряд з наведеними суб'єктами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, які у відносинах, що виникають, займають зазвичай владне становище, суб'єктами такого механізму є й ті суб'єкти, які займають підпорядковане становище у адміністративних правовідносинах. Ними фактично є всі інші суб'єкти, які згідно зі своїм адміністративно-правовим статусом залучають у процедурах обміну податковою інформацією. Вважаємо за необхідне дослідити таких суб'єктів цієї групи як фінансові установи, юридичних та фізичних осіб.

Фінансові установи (банки, кредитні спілки, страховики тощо). Правовідносини фінансових установ зі своїми клієнтами за своїм характером зазвичай є цивільними, які виникають з цивільно-правових договорів. Зокрема, відносини банків з клієнтами врегульовуються укладеними між ними договорами на банківське обслуговування. Жодна зі сторін у такому договорі не займає владне становище одне щодо одного. У зв'язку з цим, такі відносини не є відносинами у межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Однак, фінансові установи у цьому механізмі здійснюють визначену законодавством функцію – надання податковим органам податкової інформації (зазвичай банк, наприклад, надає відомості про банківські рахунки, рух коштів по них, залишки коштів на рахунках тощо).

Так, відповідно до ст.62 Закону «Про банки та банківську діяльність» інформація щодо юридичних та фізичних осіб, що становить банківську таємницю, розкривається банками центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику: а) на його запит щодо наявності банківських рахунків/електронних гаманців; б) у випадках та в обсязі, визначених Угодою 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) та іншими міжнародними договорами, що містять положення про обмін інформацією для податкових цілей, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або укладеними на їх підставі міжвідомчими договорами. Порядок розкриття такої інформації встановлюється Національним банком України.

Надзвичайно важливою є роль фінансових установ як суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн при здійсненні одного з видів обміну податковою інформацією – автоматичного обміну. Зазначений обмін ґрунтується на Загальному Стандарті Звітності, який містить стандарти звітності та належної комплексної перевірки, які лежать в основі автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки. Юрисдикція, що його впроваджує, повинна мати чинні норми, які вимагають, щоб фінансові установи повідомляли інформацію, що відповідає обсягу визначеної звітності та дотримувалися процедур належної перевірки, що відповідають процедурам, описаним у відповідних розділах Загального Стандарту Звітності [8].

Юридичні та фізичні особи. У практиці виникло питання, чи зобов'язана держава або ж її компетентні органи, які надають запит до іншої держави з метою отримання податкової інформації, повідомляти про це заздалегідь платника податків, та як наслідок, чи мають фізичні та юридичні особи (зазвичай платники податків) право знати про надісланий компетентним органом запит

щодо них іншій державі. Показовими для відповіді на це питання виглядають висновки Суду Європейського Союзу у його рішенні від 22.10.2013.

Так, у справі C-276/12 Іржі Сабоу проти Фінансового управління столиці Праги резидент Чехії – платник податків заперечував зміст податкової інформації, яка була надана компетентним органам Чехії на їх запит до компетентних органів Іспанії, Франції та Великої Британії на підставі директиви про взаємну допомогу. Задля отримання необхідних відповідей на низку питань у рамках преюдиційної процедури чеський суд звернувся до Суду ЄС. Одне з питань, на яке необхідно було отримати відповідь, полягало в тому, чи є зобов'язаною держава, яка задля отримання інформації надсилає запит до іншої держави, повідомляти заздалегідь про це платника податків.

На це питання Суд ЄС відповів, що право ЄС, зокрема директива ЄС про взаємну допомогу (Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures [9]) не гарантує платнику податків право бути заздалегідь повідомленим про запит, не дає право йому брати участь у формулюванні запиту, який надсилається іншій державі, у випадку, якщо запит стосується лише перевірки даних, які надав сам платник податків. У разі, коли платник податків – резидент в одній державі, подає податкову декларацію та вказує в ній, що він вже заплатив податок в іншій країні (здійснив витрати, які потрібно врахувати при розрахунку оподатковуваного прибутку в державі президентства) і просить надати йому податкове вирахування, то в цьому випадку держава резидентства такої особи може звернутися із запитом до цієї іншої держави, в якій були понесені витрати або де було сплачено податок для того, щоб перевірити відомості, які надав сам платник податків. Також Суд ЄС зазначив, що європейське право не надає права платнику податків на попереднє його повідомлення про надсилання запиту, однак, зауважив, що сама держава, може передбачити таку можливість повідомлення платника податків. Порядок повідомлення платника податків про проведення щодо нього будь-яких процесуальних дій належить до компетенції держав-членів ЄС [10]. Таким чином, бачимо, що законодавство ЄС не надає платнику податку права бути завчасно повідомленим про надіслання запиту щодо нього компетентному органу іноземної держави, залишаючи це питання на розсуд внутрішнього законодавства.

Якщо дослідити права платників податків в Україні, то загалом їх невичерпний перелік містить ст. 17 Податкового кодексу України. Згідно з її положеннями, правами, пов'язаними з інформацією, зокрема, з її наданням, отриманням чи охороною, можна визначити такі права: 1) безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; 2) бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, та за власною ініціативою пояснення з питань, що не запитувалися контролюючим органом, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом; 3) на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами.

Таким чином, бачимо, що ані Податковий кодекс, ані інші акти податкового законодавства України, не передбачають права платників податків – резидентів України бути завчасно повідомленими про надіслання компетентними органами України запиту на отримання податкової інформації компетентним органам іноземної держави щодо такого платника податків. Зазначене свідчить про те, що фізичні чи юридичні особи – платники податків зазвичай не є суб'єктами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн щодо цих платників податків. У такому разі, вони можуть здійснювати свої окремі права платника податків вже за наслідками отримання компетентними органами України від компетентних органів іноземної країни податкової інформації та її використання податковими органами в подальшому. Однак, слід зауважити, що це зовсім не означає того, що фізичні чи юридичні особи – платники податків не можуть бути суб'єктами такого механізму.

Так, вважаємо, що платники податків вправі самостійно ініціювати перед компетентними органами України питання про надсилання ними запиту на отримання податкової інформації від компетентних органів інших країн, мають право надавати відповідну інформацію податковим органам для надіслання її на запит компетентного органу іноземної країни, на оскарження різного роду дій

чи рішень, насамперед, податкових органів чи їх службових осіб, вчинених у процедурах міжнародного обміну податковою інформацією тощо.

Крім того, слід враховувати, що окрема можлива участь фізичних та юридичних осіб (як тих, які розглядаються у відповідних правовідносинах як платники податків, так і тих, які ними у цих відносинах не є) у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн обумовлюється також змістом міжнародних договорів, укладених Україною.

Так, наприклад, п. 4 ст. 24 Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 08.11.2012 визначає, що якщо інформація запитується Договірною Державою відповідно до цієї статті, інша Договірна Держава використовує свої заходи зі збору запитуваної інформації навіть тоді, коли ця інша Держава може не потребувати такої інформації для власних податкових цілей [11]. Таким чином, бачимо, що на виконання запиту компетентних органів Республіки Кіпр, компетентні органи України у разі відсутності у них відповідної інформації, яка запитується, зобов'язані зібрати її, що зазвичай може робитися шляхом реалізації контролюючими органами своїх прав, визначених положеннями ст. 20 Податкового кодексу.

Висновки. Підсумовуючи отримані результати дослідження інституційної системи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, маємо зауважити, що кожний з цих суб'єктів в межах відповідного механізму виконує свої визначені законодавством повноваження, права та обов'язки задля досягнення реалізації мети та завдань цього механізму. В той же час, на сьогодні відсутній єдиний нормативно-правовий акт, який би чітко окреслював компетенцію, завдання та функції усіх зазначених суб'єктів у межах єдиного адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. За таких умов підтримувати належну взаємодію усіх його суб'єктів має чітка регламентація адміністративно-процесуальних правовідносин, які виникатимуть в процесі адміністративно-правового забезпечення міжнародного обміну податковою інформацією.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Шатерніков М.І. Адміністративно-правовий статус господарських судів: сутність і зміст. *Право і безпека*. 2016. № 2 (61). С. 60–64.
2. Гумін О., Пряхін Є. Адміністративно-правовий статус особи: поняття та структура. *Наше право*. № 5. 2014. С. 35–37.
3. Савельєва І.В. Адміністративно-правове забезпечення підготовки кадрів Національної поліції України: дис... канд.. юрид. наук 12.00.07. Тернопіль, 2019. 230 с.
4. Кобзева Т.А. Адміністративно-правове забезпечення управління фінансовою системою України : дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Суми, 2018. 428 с.
5. Сухан І.С. Адміністративно-правовий механізм забезпечення права громадян на вільний доступ до інформації про стан довкілля : дис.... к.ю.н.: 12.00.07. Ужгород, 2016. 207 с.
6. Литовченко О.В. Поняття та види адміністративно-правових відносин, які виникають у судовій системі. *Право.ua*. 2015. № 3. С. 73–78. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pravo_2015_3_14.
7. Прошута І.Д. Адміністративно-правові відносини у сфері функціонування місцевих загальних судів в Україні. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2014. № 3. С. 162–173.
8. Коментар до Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Переклад_Коментаря_до_Загального_стандарту_звітності_CRS.pdf.
9. Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2010/24/oj/eng>.
10. Affaire C-276/12 Sabou / Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. URL: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/P_106320/fr/?rec=RG&jur=C&anchor=201412C0367#201412C0367.
11. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 08.11.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/196_016#Text.