

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.05.2.53>

## ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗБЕРЕЖЕННЯ КОНФІДЕНЦІЙНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОМУ МЕХАНІЗМІ ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ З КОМПЕТЕНТНИМИ ОРГАНАМИ ІНОЗЕМНИХ КРАЇН

Хоменко Ю.В.,

аспірант юридичного факультету

Вищого навчального закладу «Національна академія управління»

**Хоменко Ю.В. Забезпечення збереження конфіденційної інформації в адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.**

Стаття присвячена дослідженню проблеми забезпечення збереження конфіденційної інформації в адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Визначено, що міжнародно-правові акти надають суттєвого значення проблемі захисту податкової інформації в процесах її обміну. Також конфіденційність податкової інформації визначена й безпосередньо внутрішнім законодавством. Констатовано, що податкова інформація, яка є предметом обміну з компетентними органами іноземних країн, є конфіденційною. Через це адміністративно-правовий механізм обміну такою інформацією з компетентними органами іноземних країн повинен передбачати одним з своїх завдань забезпечення дотримання такої конфіденційності.

Зроблено висновок, що забезпечення конфіденційності інформації, яка передається в межах механізмів обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, має декілька напрямів, а саме: 1) забезпечення конфіденційності податкової інформації, отриманої податковими органами України від компетентних органів іноземних країн в межах відповідних механізмів обміну; 2) забезпечення конфіденційності податкової інформації, яка потенційно може запитуватися компетентними органами інших країн в межах відповідних механізмів обміну податковою інформацією, але щодо якої є підстави для відмови у її наданні. Досліджено детально ці напрями.

Зроблено висновок, що міжнародні механізми обміну податковою інформацією захищають окрему податкову інформацію, зокрема, комерційну таємницю. Така інформація в межах цих механізмів взагалі не підлягає передачі на запит компетентних органів іноземних країн. Податковому органу інколи самотійно досить важко визначити, чи містить податкова інформація комерційну таємницю та чи є можливість її передачі компетентному органу іноземної країни на її запит. Запропоновано встановити обов'язок компетентного податкового органу України повідомити платника податків про надходження до нього запиту компетентного органу іноземної держави про надання податкової інформації щодо нього та встановити право такого платника оспорити передачу тієї чи іншої податкової інформації компетентним органам іноземних країн у разі наявності у ній комерційної таємниці.

За наслідками дослідження запропоновано внести зміни до чинного законодавства.

**Ключові слова:** адміністративно-правовий механізм, податкова інформація, обмін податковою інформацією, конфіденційність, адміністративна допомога в податкових справах, платник податку, права платника податку, міжнародно-правові акти, іноземні країни.

**Homenko Y.V. Ensuring the preservation of confidential information in the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries.**

The article is devoted to the study of the problem of ensuring the preservation of confidential information in the administrative and legal mechanism of exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries.

It is determined that international legal acts attach significant importance to the issue of protection of tax information in the process of its exchange. Also, the confidentiality of tax information is defined directly by domestic legislation. It is stated that tax information which is the subject of exchange with the competent authorities of foreign countries is confidential. For this reason, the administrative and legal mechanism for exchanging such information with the competent authorities of foreign countries should include one of its tasks of ensuring compliance with such confidentiality.

It is concluded that ensuring confidentiality of information transmitted within the framework of tax information exchange mechanisms with the competent authorities of foreign countries has several areas, namely: 1) ensuring the confidentiality of tax information received by the tax authorities of Ukraine from the competent authorities of foreign countries within the framework of the relevant exchange mechanisms; 2) ensuring the confidentiality of tax information which may potentially be requested by the competent authorities of other countries within the framework of the relevant tax information exchange mechanisms, but for which there are grounds for refusal to provide it. These areas are analyzed in detail.

The author concludes that international tax information exchange mechanisms protect certain tax information, in particular, trade secrets. Such information under these mechanisms is generally not subject to transfer at the request of the competent authorities of foreign countries. It is sometimes difficult for a tax authority to determine on its own whether tax information contains a trade secret and whether it can be transferred to the competent authority of a foreign country upon its request. The author proposes to establish the obligation of the competent tax authority of Ukraine to notify the taxpayer of receipt of a request from the competent authority of a foreign country to provide tax information regarding it and to establish the right of such a taxpayer to challenge the transfer of certain tax information to the competent authorities of foreign countries if it contains a trade secret.

Based on the results of the study, it is proposed to amend the current legislation.

**Key words:** administrative and legal mechanism, tax information, exchange of tax information, confidentiality, administrative assistance in tax matters, taxpayer, taxpayer rights, international legal acts, foreign countries.

**Постановка проблеми.** Міжнародно-правові документи надають суттєвого значення проблемі захисту конфіденційності інформації в процесах обміну податковою інформацією. Це вимагає чіткого виконання цих міжнародно-правових документів в адміністративній практиці. Таким чином, одним з завдань адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є завдання з забезпечення захисту у цьому механізмі конфіденційності різного роду інформації, яка підлягає захисту згідно з внутрішнім та міжнародним законодавством. Увесь цей механізм повинен сприяти виконанню цього завдання.

**Аналіз сучасних досліджень і публікацій.** Окремі питання адміністративно-правового механізму загалом та забезпечення збереження конфіденційної інформації в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, зокрема, 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., Іваницька О.М., Камишнікова Е.В., Коломoeць Т.О., Коссе Д.Д., Легета І.В., Лекарь С.І., Мандзюк О.А., Олійник Я.В., Остапенко О.І., Пашинський В.Й., Стеценко С.Г., Тарахонич Т.І., Тильчик В.В., Чухраєва Н.М., Шатерніков М.І. та інші. Однак, безпосередньо питання забезпечення збереження конфіденційної інформації в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн комплексно у правовій науці ще не досліджувалося.

**Мета дослідження,** таким чином, полягає у визначенні особливостей забезпечення збереження конфіденційної інформації в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

**Виклад основного матеріалу.** На проблематиці захисту такої інформації у відповідних механізмах неодноразово зверталася увага у науці [1, с. 10–13; 2, с. 877–978]. Міжнародно-правові акти, поміж тим, надають суттєвого значення проблемі захисту конфіденційності інформації в процесах обміну податковою інформацією.

Так, ст. 5 «Обмін інформацією на прохання» Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах зі змінами, внесеними Протоколом про внесення змін і доповнень до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 27.05.2010, визначає, що на прохання запитуючої держави запитувана держава надає запитуючій державі будь-яку інформацію, що згадується у статті 4 Конвенції та стосується конкретних осіб чи операцій. При цьому, Преамбула Конвенції визначає, що Держави – члени Ради Європи та країни-члени Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), які підписали цю Конвенцію, домовилися про її зміст, будучи впевненими в тому, що держави повинні здійснювати заходи чи надавати інформацію тільки відповідно до їхніх внутрішньодержавних права та практики, звертаючи увагу на необхідність захисту конфіденційності інформації та беручи до уваги міжнародні документи про захист особистого життя й про потоки персональних даних.

Крім того, пунктом 1 статті 22 «Таємність» Конвенції прямо визначено, що з будь-якою інформацією, отриманою Стороною згідно із Конвенцією, поведатися як з таємною. Така інформація

захищається так само, як інформація, отримана відповідно до внутрішнього законодавства цієї Сторони, настільки, наскільки це є необхідним для забезпечення необхідного рівня захисту особових даних, відповідно до гарантій, які можуть зазначатися Стороною, яка надає інформацію, та які вимагаються відповідно до її внутрішнього законодавства. Пункт 2 ст. 22 Конвенції також передбачає, що така інформація в будь-якому разі розголошується лише особам або органам (зокрема, судам та адміністративним чи наглядовим органам), які причетні до оцінки, збору або стягнення податків цієї Сторони, до здійснення виконавчих заходів або кримінального переслідування стосовно податків цієї Сторони чи до прийняття рішень за апеляціями стосовно податків цієї Сторони, чи до нагляду за зазначеним вище. Ця інформація може використовуватися лише особами чи органами, зазначеними вище, і тільки для цих цілей. Незважаючи на положення пункту 1 статті 22 Конвенції, вони можуть розголошувати її під час відкритого судового розгляду або в судових рішеннях, які стосуються таких податків.

Таким чином, з положень Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах вбачає спрямованість її, зокрема, на захист таємниці податкової інформації, яка підлягає обміну.

Чи не найбільш суттєві ризики збереження конфіденційності виникають при здійсненні автоматичного обміну податковою інформацією, при якому передаються значні масиви податкової інформації, які зачіпають права та інтереси значної кількості осіб. При цьому також саме при автоматичному обміні інформацією така інформація передається автоматично та не підлягає індивідуальному аналізу з боку компетентних органів країн, між якими здійснюється такий обмін, що підвищує ризики розголошення охоронюваної законом таємниці. У зв'язку з цим, міжнародні документи, що врегульовують цей вид обміну, також досить багато уваги приділяють захисту конфіденційності податкової інформації. При цьому, існують суттєві особливості в питаннях такого захисту залежно від змісту тієї чи іншої угоди, в межах якої відбувається такий автоматичний обмін податковою інформацією [3, с. 105–110].

Так, зокрема, розділ 5 «Конфіденційність та гарантії захисту даних» Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Багатосторонньої угоди CRS) від 29.10.2014, яка фактично була прийнята в розвиток зазначеної вище Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, визначає, що уся інформація, якою обмінюються, підпадає під правила конфіденційності та інші гарантії, передбачені Конвенцією, включаючи положення, які обмежують використання переданої інформації в тій мірі, в якій це необхідно для гарантування необхідного рівня захисту персональних даних відповідно до гарантій, які можуть бути визначені Компетентним Органом, що передає інформацію, згідно із його внутрішнім законодавством та про що зазначається у Додатку С. Компетентний Орган буде невідкладно повідомляти Секретаріат Координуючого Органу щодо будь-якого порушення конфіденційності або невиконання гарантій, а також про будь-які санкції та заходи, які були в подальшому застосовані для виправлення ситуації. Секретаріат Координуючого Органу буде інформувати усі Компетентні Органи, щодо яких ця Угода почала діяти з першим згаданим Компетентним Органом.

Конфіденційність забезпечується й різними практиками, які напрацьовуються в межах ОЕСР. Так, у спеціально підготовленому звіті «Зберігаємо безпеку: Посібник ОЕСР із захисту конфіденційності інформації, яка обмінюється в податкових цілях» (Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes) від 23.07.2012 визначаються правові межі захисту конфіденційності податкової інформації, яка підлягає обміну, адміністративна політика та адміністративна практика захисту конфіденційності, наводяться як приклади найкращі методи, що пов'язані з конфіденційністю та втілені у різних країнах, надано практичні рекомендації щодо того, як забезпечити належний рівень захисту. Водночас також вказується на те, що різні податкові адміністрації можуть розробляти власні підходи до гарантування ефективного захисту конфіденційності [4].

Конфіденційність податкової інформації, що передається в межах механізмів обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн визначається і двосторонніми договорами про уникнення подвійного оподаткування.

Так, наприклад, ст.24 «Обмін інформацією» Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 08.11.2012 передбачає, що компетентні органи Договірних Держав обмінюються інформацією, необхідною для виконання положень цієї Конвенції або національних законодавств, що стосуються податків будь-якого виду та визначення, що стягуються від імені Договірних Держав або їхніх адміністративно-територіальних одиниць чи місцевих органів влади настільки, наскільки оподаткування не суперечить цій Конвенції. При цьому, будь-яка інформація, одержана Договірною Державою, вважається конфіденційною так само, як й інформація, одержана відповідно до внутрішнього законодавства цієї Держави, і розкривається лише особам чи органам влади (у

тому числі судам та адміністративним органам), зайнятим оцінкою чи збором, примусовим стягненням або судовим переслідуванням, або розглядом апеляцій стосовно податків, зазначених у пункті 1 цієї статті, або наглядом за наведеним вище. Такі особи чи органи використовують інформацію лише із цією метою. Вони можуть розкривати інформацію в ході відкритого судового засідання або в судових рішеннях. Зауважимо, що аналогічні цьому міжнародному договору положення містять й інші міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування за участі України.

Таким чином, узагальнюючи наведене, бачимо, що конфіденційність посідає наріжне місце в міжнародно-правових положеннях щодо обміну податковою інформацією. Наведені положення міжнародних договорів реалізуються і у внутрішніх правовідносинах України як внутрішнє законодавство, маючи навіть пріоритет перед ним. Так, ст.19 Закону України «Про міжнародні договори України» передбачає, що чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства і застосовуються у порядку, передбаченому для норм національного законодавства. Якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору.

Крім того, конфіденційність податкової інформації визначена й безпосередньо внутрішнім законодавством.

Статтею 20 Закону України «Про інформацію» визначено, що за порядком доступу інформація поділяється на відкриту інформацію та інформацію з обмеженим доступом. Будь-яка інформація є відкритою, крім тієї, що віднесена законом до інформації з обмеженим доступом. Відповідно до ст.21 Закону «Про інформацію» інформацією з обмеженим доступом є конфіденційна, таємна та службова інформація.

Не дивлячи на те, що правовий режим податкової інформації на предмет її конфіденційності чітко не визначено внутрішнім законодавством, окремі положення щодо конфіденційності містить Податковий кодекс України. Такими положеннями, зокрема, є такі: 1) платник податків має право 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 (п.п. 17.1.9 ПКУ); посадові та службові особи контролюючих органів зобов'язані не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи (п.п. 21.1.6 ПКУ); документи, що містять комерційну таємницю або є конфіденційними, передаються окремо із зазначенням посадової (службової) особи, що їх отримала. Передача таких документів для їх огляду, вивчення і їх повернення оформляються актом у довільній формі, який підписують посадова (службова) особа контролюючого органу та платник податків (його представник) (п. 85.3 ПКУ).

Виходячи з наведеного, можна констатувати, що податкова інформація, яка є предметом обміну з компетентними органами іноземних країн, є конфіденційною, вона підлягає захисту згідно з внутрішнім та міжнародним законодавством, а відтак, адміністративно-правовий механізм обміну такою інформацією з компетентними органами іноземних країн в силу важливості положень про конфіденційність повинен передбачати одним з своїх завдань забезпечення дотримання такої конфіденційності.

На наш погляд, забезпечення конфіденційності інформації, яка передається в межах механізмів обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, має декілька напрямів, а саме: 1) забезпечення конфіденційності податкової інформації, отриманої податковими органами України від компетентних органів іноземних країн в межах відповідних механізмів обміну; 2) забезпечення конфіденційності податкової інформації, яка потенційно може запитуватися компетентними органами інших країн в межах відповідних механізмів обміну податковою інформацією, але щодо якої є підстави для відмови у її наданні. Розглянемо більш детально ці напрями.

**1) забезпечення конфіденційності податкової інформації, отриманої податковими органами України від компетентних органів іноземних країн в межах відповідних механізмів обміну.** У цьому випадку Україна є запитуючою державою, тобто тією стороною, яка звертається з проханням про надання податкової інформації. Особливістю забезпечення конфіденційності податкової інформації, отриманої податковими органами України від компетентних органів іноземних країн, полягає в дотримання вимог, насамперед, міжнародного законодавства, у внутрішніх адміністративних процедурах її отримання та використання. Ці процедури обов'язково повинні містити чинники, які б запобігали незаконному розголошенню цієї інформації всупереч положенням міжнародних договорів, а відтак, і порушення Україною своїх міжнародних зобов'язань.

У вже згадуваному вище звіті «Зберігаємо безпеку: Посібник ОЕСР із захисту конфіденційності інформації, яка обмінюється в податкових цілях» міститься чимало рекомендацій щодо вжиття низки заходів, які країни мусять вжити задля поліпшення нормативної бази, яка врегульовує відповідне питання, та поліпшення адміністративної практики щодо захисту конфіденційності.

Зокрема, рекомендації у сфері поліпшення нормативної бази, передбачають, що: країни повинні забезпечити, щоб інструменти, які дозволяють обмін податковою інформацією, прямо вимагали дотримання конфіденційності такої інформації; країни повинні мати законодавство, яке гарантує, що інформація, якою обмінюється в межах податкової угоди або іншого механізму обміну інформацією, буде вважатися конфіденційною відповідно до їхніх договірних зобов'язань; внутрішнє законодавство (наприклад, про свободу інформації або доступ до інформації) не повинно вимагати або дозволяти оприлюднення інформації, отриманої в межах податкової угоди або іншого механізму обміну інформацією, у спосіб, що не відповідає зобов'язанням щодо конфіденційності, передбаченим цим механізмом; повинні існувати достатні санкції за порушення зобов'язань щодо конфіденційності, щоб запобігти такій поведінці.

Рекомендації у сфері адміністративної політики та практики захисту конфіденційності, зокрема, визначають, що: на вищому рівні податкової адміністрації повинні бути розроблені, регулярно переглядатися та затверджуватися комплексні політики та процедури щодо конфіденційності податкової інформації. Має бути чітко визначено, хто в адміністрації відповідає за реалізацію цієї політики; повинна бути проведена перевірка біографічних даних усіх осіб, які матимуть доступ до конфіденційної інформації; трудовий договір/контракт повинен містити положення, що стосуються зобов'язань працівника щодо конфіденційності податкової інформації; приміщення або зони в цих приміщеннях, які містять конфіденційну податкову інформацію, повинні бути захищеними та недоступними для сторонніх осіб; документи, що містять конфіденційну інформацію (як паперові, так і електронні), зберігаються, розповсюджуються, отримують доступ до них або знищуються, у безпечний спосіб, щоб гарантувати збереження конфіденційності документів; повинні бути розроблені політики та процедури для управління несанкціонованим розкриттям конфіденційної інформації. Якщо відбувається несанкціоноване розголошення, необхідно провести розслідування та підготувати повний звіт з рекомендаціями. Рекомендації, наведені в звіті, повинні забезпечити високий ступінь впевненості в тому, що зміни, які будуть впроваджені, гарантують, що подібні порушення не відбуватимуться в майбутньому. Санкції, передбачені національним законодавством, повинні бути застосовані до особи або осіб, відповідальних за порушення, таким чином, щоб запобігти виникненню порушень у майбутньому; податковій адміністрації повинні забезпечити, щоб інформація, надіслана компетентним органом в електронному вигляді або поштою, передавалася безпечно, а в випадку електронної передачі – з відповідним рівнем шифрування; всі вхідні запити на інформацію та вся отримана інформація повинні зберігатися в безпечному місці. Доступ до неї має бути суворо контрольованим і за принципом службової необхідності. Якщо використовується ІТ-система, доступ повинен бути за індивідуальним логіном та паролем. Система повинна залишати електронні сліди, які дозволять ідентифікувати співробітників податкової, які отримують доступ до файлів. Якщо інформація зберігається в паперовому форматі, вона повинна бути розміщена в замкненій шафі з обмеженим доступом; компетентні органи повинні вживати заходів обережності при зберіганні або надсиланні конфіденційної інформації іншим особам в межах податкової адміністрації. Слід надсилати лише необхідну інформацію і чітко ідентифікувати її як інформацію, отриману від договірного партнера, зазначаючи, що існують обмеження на її використання та розголошення.

В аспекті особливостей забезпечення конфіденційності податкової інформації, отриманої податковими органами України від компетентних органів іноземних країн в межах відповідних механізмів обміну, слід звернути увагу на те, що механізми приєднання країн до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Багатостороння угода CRS) передбачають обов'язкове попереднє проходження оцінювання щодо дотримання конфіденційності та захисту інформації для цілей автоматичного обміну інформацією, яке провидить Глобальний форум ОЕСР [5, с. 107]. Для його проходження країна зазвичай на виконання різного роду рекомендацій повинна вжити низку заходів, спрямованих на поліпшення нормативної бази, яка врегульовує відповідне питання, та поліпшення адміністративної практики щодо захисту конфіденційності.

Україна як потенційний учасник цієї Угоди починаючи з 2019 року пройшла відповідне оцінювання, яке проходило в кілька етапів та фінальний етап якого відбувався з 11 по 14 грудня 2023 року. Особливу увагу в процесі оцінювання було приділено процесам обміну інформацією, захисту конфіденційності, управління ризиками, питанням логічного та фізичного контролю доступу, підходів до забезпечення кібербезпеки тощо. 26.06.2024 року Державна податкова служба як компетентний орган України отримала схвалений Глобальним Форумом ОЕСР Звіт щодо зрілості системи

управління інформаційною безпекою в Україні за результатами проходження відповідного оцінювання [6]. Таким чином, загалом можна стверджувати, що Україна в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн реалізувала необхідні вимоги до забезпечення конфіденційності отримуваної податкової інформації. В той же час, варто було б звернути увагу й на таке.

Так, на даний час набуває поширення практика, при якій окремі платники податків через адвокатів в межах реалізації останніми наявних у них прав, визначених Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», намагаються отримати наявну у податкових органах України податкову інформацію, яка була отримана й від компетентних органів іноземних країн на відповідний запит податкового органу України. Зокрема, у таких адвокатських запитах викладається вимога надання копій спеціальних запитів про отримання податкової інформації, направлених податковим органом України до компетентних органів іноземних країн, а також копій отриманих відповідей від компетентних органів інших країн у межах обміну податковою інформацією.

Вважаємо, що можливість отримання такої інформації адвокатом за адвокатським запитом виглядає дискусійною.

Так, відповідно до ч. 1 ст. 24 Закону «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» адвокатський запит – це письмове звернення адвоката до органу державної влади, органу місцевого самоврядування, їх посадових та службових осіб, підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та підпорядкування, громадських об'єднань про надання інформації, копій документів, необхідних адвокату для надання правничої допомоги клієнту.

Однак, згідно з ч. 2 цієї ж статті Закону орган державної влади, орган місцевого самоврядування, їх посадові та службові особи, керівники підприємств, установ, організацій, громадських об'єднань, яким направлено адвокатський запит, зобов'язані не пізніше п'яти робочих днів з дня отримання запиту надати адвокату відповідну інформацію, копії документів, **крім інформації з обмеженим доступом і копій документів, в яких міститься інформація з обмеженим доступом** (виділено нами Ю.Х.)

Таким чином, оскільки згідно з міжнародно-правовими актами інформація, отримана податковими органами в межах механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, є конфіденційною та можливості її розголошення визначається цими міжнародними актами, які, зазвичай, не передбачають можливості надання її на адвокатський запит, надання такої інформації на адвокатський запит повинне здійснюватися з урахуванням вимог міжнародних актів.

**2) забезпечення конфіденційності податкової інформації, яка потенційно може запитуватися компетентними органами інших країн в межах відповідних механізмів обміну податковою інформацією, але щодо якої є підстави для відмови у її наданні.** У цьому випадку Україна є запитуваною державою, тобто тією стороною, до якої звернено прохання про надання податкової інформації.

Серед усього масиву податкової інформації, яка охороняється законом та на яку поширюється режим конфіденційності, є й та, яка досить часто не може бути надана в межах механізмів обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Відтак, на відміну від попереднього напрямку, зазначений напрям спрямований на забезпечення конфіденційності тієї податкової інформації, яка вже міститься в Україні, та щодо якої можуть вбачатися підстави для надання її в межах відповідних механізмів обміну податковою інформацією в інші країни.

Варто зауважити, що міжнародні акти, які визначають особливості обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн передбачають винятки з загального правила про обов'язок держав здійснювати обмін податковою інформацією з компетентними органами інших держав.

Так, зокрема, ст. 21 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 27.05.2010 визначає, що ніщо в цій Конвенції не зашкоджує правам і гарантіям, які забезпечуються особам законодавством або адміністративною практикою запитуваної держави. За винятком статті 14, положення цієї Конвенції не тлумачаться як такі, що покладають на запитувану державу зобов'язання: с) надавати інформацію, яка не може бути отримана відповідно до її законодавства чи адміністративної практики або законодавства чи адміністративної практики запитуючої держави; d) надавати інформацію, яка може розкрити будь-яку торгіву, підприємницьку, промислову, комерційну чи професійну таємницю або торговий процес чи інформацію, розголошення яких може порушувати громадський порядок (*ordre public*) чи суперечити її першорядним інтересам.

Таким чином, серед усього масиву податкової інформації, яка охороняється законом та на яку поширюється режим конфіденційності, є й та, яка, зокрема, й згідно з зазначеними міжнародно-правовими положеннями не може бути надана в межах обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Такою інформацією, насамперед, є інформація, яка містить

комерційну таємницю та яка, на відміну від банківської таємниці, підлягає захисту відповідно до зазначених міжнародно-правових документів.

Комерційна таємниця захищає компанії окремих країн, винаходи цих компаній та й загалом їх інвестиції. Цим самим, посилюється економічна конкуренція.

Згідно зі ст. 16 «Свобода підприємництва» Хартії основних прав Європейського Союзу від 2000 року забезпечується свобода підприємництва у відповідності до права Союзу та національного законодавства і практики. При цьому, у практиці комерційна таємниця розглядається як частина свободи ведення бізнесу та захищена як (інтелектуальна) власність. В той же час, на відміну від захисту комерційної таємниці, банківська таємниця не захищена міжнародними актами з обміну податковою інформацією. Банківська таємниця не є похідною від підприємницької свободи, а призначена для того, щоб запобігти оподаткуванню доходу (який був зароблений під захистом цих свобод). Хоча можливість зберігати дохід від своєї роботи може бути частиною свободи ведення бізнесу, ця свобода не повинна перешкоджати оцінці, необхідної для виконання податкових зобов'язань. У будь-якому випадку, полегшуючи податкове шахрайство та ухилення від сплати податків і стимулюючи інвестиції в країнах, де діє банківська таємниця, ці режими секретності перешкоджають чесній конкуренції та функціонуванню внутрішнього ринку [2, с. 877-878].

Таким чином, міжнародні механізми обміну податковою інформацією захищають окрему податкову інформацію, зокрема, яка містить комерційну таємницю. Така інформація в межах цих механізмів взагалі зазвичай не підлягає передачі на запит компетентних органів іноземних країн. Відтак, внутрішній адміністративно-правовий механізм повинен забезпечувати захист такої інформації. Перед наданням податкової інформації компетентним органам іноземних країн на їх запит податкові органи України повинні проаналізувати її на предмет наявності у ній тієї податкової інформації, яка не може бути передана компетентним органам іноземних країн, зокрема, на наявність у ній комерційної таємниці. При цьому, вбачається, що це завдання податкових органів є не з прости́х, що обумовлюється складною природою комерційної таємниці.

Так, при з'ясуванні сутності поняття комерційної таємниці в Україні слід виходити з її визначення у ст. 505 ЦК України, згідно з якою комерційною таємницею є інформація, яка є секретною в тому розумінні, що вона в цілому чи в певній формі та сукупності її складових є невідомою та не є легкодоступною для осіб, які звичайно мають справу з видом інформації, до якого вона належить, у зв'язку з цим має комерційну цінність та була предметом адекватних існуючим обставинам заходів щодо збереження її секретності, вжитих особою, яка законно контролює цю інформацію. 2. Комерційною таємницею можуть бути відомості технічного, організаційного, комерційного, виробничого та іншого характеру, за винятком тих, які відповідно до закону не можуть бути віднесені до комерційної таємниці.

У науці визначається, що комерційна таємниця має значущий вплив на економічний успіх підприємства і визначається декількома ключовими аспектами: 1) конкурентна перевага; 2) можливість монополізації; 3) збільшення прибутків; 4) створення бар'єрів для конкурентів; 5) повернення інвестицій та партнерів; 6) захист інновацій [7, с. 314]. Зазначені аспекти вказують, що кваліфікація інформації як комерційної таємниці вимагає аналізу значних її компонентів.

Слід зауважити, що адміністративно-правові механізми не містять якихось реєстрів комерційної таємниці. Її наявність зазвичай визначається самим власником цієї таємниці з урахуванням відповідних положень законодавства про комерційну таємницю та особливостей внутрішньої діяльності суб'єкта. При цьому, очевидно, що податковому органу досить важко самостійно визначити, чи містить та чи інша податкова інформація комерційну таємницю, а відтак і важко визначити можливість її передачі компетентному органу іноземної країни на її запит.

В той же час, варто також констатувати, що існуюче внутрішнє адміністративно-правове регулювання, яке забезпечує міжнародний обмін податковою інформацією, не містить механізмів захисту комерційної таємниці платника податків від необґрунтованої її передачі компетентним органам іноземної держави. Вважаємо, що виходом із цієї ситуації може бути встановлення обов'язку компетентного податкового органу України повідомити платника податків про надходження до нього запиту компетентного органу іноземної держави про надання податкової інформації щодо нього. Також варто встановити право такого платника оспорити передачу тієї чи іншої податкової інформації компетентним органам іноземних країн у разі наявності у ній комерційної таємниці або іншої таємниці, наявність якої перешкоджає її передачі згідно з міжнародно-правовими актами України.

Слід констатувати також недосконалість внутрішнього адміністративного законодавства, яке врегульовує внутрішні процедури обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Так, на сьогодні внутрішні адміністративно-правові процедури із забезпечення обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн врегульовуються Порядком обмі-

ну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118. Однак, як вбачається з аналізу його змісту, він не містить жодних положень про захист конфіденційної інформації, яка передається в межах процедур обміну. Відтак, очевидно, що він не спрямовує податкові органи на необхідності чіткого дотримання у своїй діяльності положень міжнародно-правових актів щодо захисту інформації, яка є предметом обміну. При чому, це стосується як тієї інформації, яка отримується податковими органами України від компетентних органів іноземних країн, так і тієї інформації, яка надається податковими органами України на запит цих компетентних органів іноземних країн. Через це, на наш погляд, у практиці можуть траплятися випадки необґрунтованого розголошення податкової інформації.

Вважаємо, що розділ I «Загальні положення» Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, можна було б доповнити п.11 такого змісту: «11. Органам ДПС при здійсненні діяльності з міжнародного обміну податковою інформацією слід неухильно дотримуватися у своїй діяльності положень міжнародно-правових актів щодо конфіденційності податкової інформації, яка є предметом міжнародного обміну. Розкриття такої інформації, зокрема, на запити платників податків, адвокатські чи інші запити, може здійснюватися лише з урахуванням змісту міжнародно-правових актів, які визначають підстави для розкриття такої інформації».

**Висновки.** Забезпечення конфіденційності інформації, яка передається в межах механізмів обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, має декілька напрямів, а саме: 1) забезпечення конфіденційності податкової інформації, отриманої податковими органами України від компетентних органів іноземних країн в межах відповідних механізмів обміну; 2) забезпечення конфіденційності податкової інформації, яка потенційно може запитуватися компетентними органами інших країн в межах відповідних механізмів обміну податковою інформацією, але щодо якої є підстави для відмови у її наданні.

Розділ I Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, можна було б доповнити п.11 такого змісту: «11. Органам ДПС при здійсненні діяльності з міжнародного обміну податковою інформацією слід неухильно дотримуватися у своїй діяльності положень міжнародно-правових актів щодо конфіденційності податкової інформації, яка є предметом міжнародного обміну. Розкриття такої інформації, зокрема, на запити платників податків, адвокатські чи інші запити, може здійснюватися лише з урахуванням змісту міжнародно-правових актів, які визначають підстави для розкриття такої інформації».

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Іваницька О.М. Міжнародне співробітництво у сфері протидії ухиленню від сплати податків та запровадження Загального стандарту звітності (CRS). *Фінанси України*. 2022. № 9. С. 7–21.
2. Камишникова Е.В. Ризики впровадження міжнародного стандарту автоматичного обміну податковою інформацією в Україні: правовий аспект. *Наукові перспективи*. 2024. №10 (52). С. 873–882.
3. Олійник Я.В., Чухраєва Н.М. Конфіденційність податкової інформації, що підлягає автоматичному обміну: імперативи забезпечення. *Фінанси України*. 2022. № 2. С. 99–116.
4. Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes) від 23.07.2012. URL: <https://web-archive.oecd.org/2014-03-13/206532-keeping-it-safe-report.pdf>.
5. Коссе Д.Д. Правове забезпечення автоматичного обміну податковою інформацією за стандартом CRS щодо податкових резидентів України. *Актуальні проблеми вдосконалення чинного законодавства України*. 2020. Вип. 54. С. 101–118.
6. ДПС отримала позитивну оцінку Глобального форуму ОЕСР щодо зрілості системи управління інформаційною безпекою <https://cvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-797456.html>.
7. Одовічена Я.А., Орловський О.Я. Комерційна таємниця. Як роботодавцю захистити свої секрети? *Науковий вісник Ужгородського університету*: серія: Право. 2023. Т. 1. Вип. 80. С. 312–318.