

# ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ

УДК 336.227.2.025

## ОБМІН ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ ЯК ОБ'ЄКТ НАУКОВОГО АНАЛІЗУ

**Герасименко Н.М.**Національна академія державного управління  
при Президентіві України

У статті проаналізовано підходи до визначення поняття «інформація», «податкова інформація», «обмін податковою інформацією». Доведено, що сутність податкової інформації доцільно розглядати в широкому розумінні. Поняття податкової інформації не доцільно обмежувати винятково відомостями або даними, створеними чи одержаними податковими органами. Під податковою інформацією у статті розуміються будь-які факти, звіти або записи в будь-якій формі, що можуть бути використані для встановлення податкових зобов'язань платників податків. Під обміном податковою інформацією у статті запропоновано розглядати будь-які дії, пов'язані з отриманням, обробленням та подальшою передачею податкової інформації від одного суб'єкта до іншого.

**Ключові слова:** інформація, податкова інформація, типологізація податкової інформації, обмін податковою інформацією, міжнародне інформаційне співробітництво.

**Постановка проблеми.** Забезпечення ефективного розвитку економіки є одним із ключових завдань сьогодення. Сучасні умови функціонування економіки вимагають швидкого прийняття управлінських рішень і водночас підвищення їхньої якості. Для того, щоб відповідати таким викликам, органи управління повинні визнати визначальну роль інформації у своїй діяльності, розглядати інформацію як важливий стратегічний актив, що дозволяє вирішувати поточні завдання, здійснювати критичний аналіз попередньої діяльності та розробляти обґрунтовані плани на майбутні періоди.

Останні десятиліття відзначені бурхливим розвитком інформаційних і телекомунікаційних технологій, що стало одним з ключових факторів глобалізації світової економіки. Водночас діяльність податкових органів переважно залишалась обмеженою національними кордонами. За таких умов здійснення суверенних податкових повноважень, включаючи аудит і збір інформації, як правило, обмежується особами, інформацією або діяльністю в межах території окремої юрисдикції. В результаті, національний податковий орган може бачити тільки невелику частину загальної діяльності або інвестицій окремого платника податків. Щоб подолати прогалину в інформації, країни все більше покладаються на обмін податковою інформацією.

Підвищення ролі та обсягів податкової інформації, що є предметом обміну між національними податковими органами, актуалізують дослідження сутності податкової інформації та обміну податковою інформацією та ін.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідження категорії «інформація» було зроблено рядом як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, таких як: Л. Бріллуен, Н. Віннер, В.М. Глушков, П. Друкер, А.Д. Єляков, Я.С. Маршак, Ф. Міхлуп, А. Моль, В.Б. Ніколаєв, М. Порат, Д. Стіглер, Е. Тоффлер, К. Шеннон та ін. Серед вітчизняних та зарубіжних дослідників, які окреслювали окремі нормативно-правові

аспекти податкової інформації, можна відмітити таких учених, як: І. Бабін, С. Дуканов, І. Кучеров, М. Костенко, О. Мандзюк, К. Проскура, О. Тімарцев, О. Шевчук, К. Юсупов тощо.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Проте аналіз наукової літератури показав, що окремі аспекти міжнародної співпраці і, зокрема, поняття податкової інформації та процедур обміну податковою інформацією потребують додаткового дослідження з огляду на значення для кожної країни розробки і неухильного застосування відповідних правил і норм як на рівні національного податкового законодавства, так і на рівні міжнародних договорів.

**Мета статті.** У статті ставиться завданням проаналізувати наявні в науковій літературі і нормативно-правових актах визначення поняття «інформація», «податкова інформація», «обмін податковою інформацією» та уточнити зміст цих категорій.

**Виклад основного матеріалу.** У сучасному світі інформація – це надважлива категорія та елемент правовідносин у різних сферах. За визначенням ЮНЕСКО, інформація є універсальною субстанцією, що пронизує усі сфери людської діяльності, слугує провідником знань та думок, інструментом спілкування, взаєморозуміння та співробітництва, утвердження стереотипів мислення та поведінки [15]. Зрозуміло, що інформація має унікальні властивості. Матеріальні речі завжди і всюди обмежені вагою, просторово-часовими параметрами. Інформація з точки зору використання долає всі ці бар'єри і виступає в якості субстанції, що не має таких обмежень. Ось чому її можливості є невичерпними, вона перетворюється на більш досконалий інтелектуальний продукт, котрим в усі часи користувалось людство [2].

З середини ХХ століття інформація стає предметом дослідження не лише точних наук, але і починає вивчатися юридичними науками. Кожна з наук розглядає той аспект інформації, який стосується предмету та методології її досліджень. При всій багатоманітності підходів

важливо зазначити, що «документовані, або публічно оголошені відомості» – найбільш розповсюджений підхід до визначення та розуміння поняття «інформація».

Закон України «Про інформацію» в попередній редакції містив саме таке визначення цього поняття. Чинна редакція Закону України «Про інформацію» визначає поняття «інформація» як «будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді» [8].

В законодавстві України визначення даного поняття міститься і в законах України «Про науково-технічну інформацію», «Про телекомунікації», Цивільному кодексі України тощо. Законом України «Про науково-технічну інформацію» визначено поняття «науково-технічна інформація» як будь-які відомості та/або дані про вітчизняні та зарубіжні досягнення науки, техніки і виробництва, одержані в ході науково-дослідної, дослідно-конструкторської, проектно-технологічної, виробничої та громадської діяльності, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді» [11].

Відповідно до Закону України «Про телекомунікації» інформація визначається як відомості, подані у вигляді сигналів, знаків, звуків, рухомих або нерухомих зображень чи в інший спосіб [12]. У Цивільному кодексі України (ч. 1 ст. 200) визначається, що інформацією є будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді [13].

У податковій сфері інформаційні правовідносини регулюються Конституцією України, Податковим кодексом України, Законом України «Про захист персональних даних» [10], Законом України «Про доступ до публічної інформації» [7].

Попередньо, у Законі України «Про інформацію» не містилося дефініції такого виду інформації як податкова інформація. Лише з ухваленням Податкового кодексу України було внесено ряд змін та доповнень, згідно з якими поряд з інформацією про фізичну особу, довідково-енциклопедичного характеру, про стан довкілля (екологічну інформацію), про товар (роботу, послугу), науково-технічну інформацію, правову, статистичну та соціологічну інформацію, з'явилась й податкова інформація [4].

Згідно зі ст. 16 Закону України «Про інформацію» податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності та необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України. Таке ж визначення закріплено й в Податковому кодексі України [6].

Водночас у науковій літературі зустрічаються дещо відмінні трактування податкової інформації. Так, О. Мандзюк пропонує таке визначення: податкова інформація – це суспільно значимі відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді, створені чи одержані податковими органами у межах повноважень, передбачених законодавством з метою забезпечення ефективного функціонування системи оподат-

кування Цим дослідником запропонована також типологізація податкової інформації:

1) відкрита податкова інформація – це така інформація податкових органів, а також їх структурних одиниць, яка має довідково-інформаційний характер і використовується з метою покращення реалізації їх сервісних функцій;

2) податкова інформація з обмеженим доступом – це суспільно значимі відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді, створені чи одержані податковими органами в межах повноважень, передбачених законодавством, з метою забезпечення ефективного функціонування системи оподаткування, доступ до яких обмежено ними відповідно до законодавства України у зв'язку з особливою цінністю для їх власників чи добросовісних користувачів або у зв'язку зі службовою необхідністю;

3) податкова таємниця – це суспільно значимі відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді, створені чи одержані податковими органами в межах повноважень, передбачених законодавством, з метою забезпечення ефективного функціонування системи оподаткування, доступ до яких обмежено ними відповідно до законодавства України у зв'язку з особливою цінністю для їх власників чи добросовісних користувачів;

4) службова податкова інформація – це суспільно значимі відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді, створені чи одержані податковими органами у межах повноважень, передбачених законодавством, з метою забезпечення ефективного функціонування системи оподаткування, доступ до яких обмежено ними відповідно до законодавства України у зв'язку зі службовою необхідністю [4].

Аналізуючи розглянутий підхід, слід зазначити, що О. Мандзюк акцентує увагу на відомостях та/або даних, які створені чи одержані суто податковими органами. Таким чином, поза увагою залишаються відомості чи дані, які є в розпорядженні інших органів влади чи платників податків і можуть бути використані в цілях оподаткування. Так само і запропонована О. Мандзюком типологізація податкової інформації передбачає її розподіл залежно від ступеня відкритості інформації, що є в розпорядженні податкових органів.

У свою чергу Г. Долматова та Ю. Чмир пропонують таке визначення податкової інформації: «податкова інформація являє собою документовані або публічно оголошені відомості, що стосуються адміністрування або виконання внутрішнього законодавства у сфері оподаткування» [1, с. 93]. Такий підхід, на наш погляд, також звужує обсяг податкової інформації, особливо в контексті міжнародного обміну податковою інформацією, оскільки тут наголошується тільки на використанні відомостей для виконання внутрішнього законодавства у сфері оподаткування. Відомості, що стосуються виконання платниками податків своїх зобов'язань перед податковими органами інших країн, або ж відомості, які є в розпорядженні податкових органів інших країн і можуть бути використані в цілях оподаткування

внутрішніми податковими органами, також випадають з такого визначення.

На наш погляд, найбільш узагальнюючим визначенням податкової інформації, особливо враховуючи процеси міжнародного обміну податковою інформацією, є те, що закріплене Угодою про обмін інформацією з податкових питань (англ. Agreement on Exchange of Information on Tax Matters) Організації економічного співробітництва і розвитку. Зокрема, передбачено, що в цілях Угоди термін «інформація» означає будь-які факти, звіти або записи в будь-якій формі. Як зазначається в самій Угоді, це доволі широке визначення. Тому в коментарях до Угоди надаються додаткові пояснення, що розуміється під терміном «записи»: записи включають (але не обмежуючись цим): рахунок, договір, книга, схема, таблиця, діаграма, форма, образ, фактура, лист, карта, меморандум, план, декларація, телеграма і ваучер. Термін «запис» не обмежується інформацією, яка ведеться в паперовій формі, але включає також інформацію, що міститься в електронному вигляді [14].

Також важливо відзначити, що надане визначення не обмежує інформацію виключно тією, що стосується платника податків. Термін «інформація» визначається в широкому розумінні і може включати в себе, наприклад, правові обставини, відповідні економічні критерії та інструменти аналізу ризиків тощо.

Зважаючи на швидкий розвиток інформаційно-комунікаційних технологій, появу нових видів бізнесу, переведення звичайних бізнес-процесів в електронний формат (електронна комерція, електронні аукціони, електронний банкінг тощо), використання більш загального підходу до визначення інформації та зокрема податкової інформації, на наш погляд, є виправданим. Так само не варто обмежувати коло суб'єктів, які виступають власниками або розпорядниками податкової інформації, тільки податковими органами. Але, з іншого боку, визначення, що міститься в Угоді про обмін інформацією з податкових питань, не вказує на сферу застосування інформації – оподаткування. На наш погляд, на цьому аспекті потрібно більше акцентувати, надаючи визначення податкової інформації.

Важливим для розуміння сучасних процесів міжнародного співробітництва з податкових питань є розгляд поняття «обмін податковою інформацією», оскільки саме цей аспект на сьогодні складає основну частину міжнародного податкового співробітництва. У цьому контексті слід зазначити, що в Україні юридично не закріплено визначення поняття «обмін податковою інформацією». Хоча на двосторонньому рівні основу для розвитку співпраці України з іншими державами у сфері обміну податковою інформацією складають відповідні статті договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна і положення про обмін інформацією містяться в усіх без винятку договорах України про уникнення подвійного оподаткування [5]. Проте, жоден із них не містить чіткої дефініції самого поняття.

В Україні обмін інформацією відповідно до всіх податкових договорів здійснюється відповідно до Порядку обміну інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними ор-

ганіями іноземних країн, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2012 р. № 1247 [9]. Цей документ розроблено за ініціативи податкової служби України з метою забезпечення ефективного обміну податковою інформацією з компетентними органами інших країн за спеціальними письмовими запитами щодо правильності застосування податкового законодавства та боротьби з ухиленням від сплати податків. Правовими підставами розроблення наказу стали норми розділу I глави III Конвенції про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах, положення щодо обміну податковою інформацією договорів про уникнення подвійного оподаткування [3] та статті 72-74 Податкового кодексу України.

Наказ було розроблено з метою ефективного виконання органами державної податкової служби функцій компетентного органу згідно з міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування та здійснення боротьби з ухиленням від сплати податків. Механізм реалізації, передбачений наказом, полягає в організації ефективного обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн. Положеннями наказу передбачено вимоги до підготовки та оформлення документів з питань обміну податковою інформацією у рамках відповідних міжнародних договорів із компетентними органами іноземних країн, а саме: підготовка та надання спеціального запиту компетентним органам іноземних країн; розгляд, виконання запиту, що надійшов від компетентних органів іноземних країн; опрацювання відповіді на спеціальний запит, отриманої від компетентних органів іноземних країн.

Також цим документом передбачені строки надання інформації, підстави для підготовки запитів та ін. Відповідно до цього наказу між Україною та значною кількістю інших країн щороку здійснюється значний обсяг інформаційного обміну. Разом з цим, норми цього наказу, затвердженого у 2012 р., сьогодні повинні бути переглянуті. Однією з підстав для цього є те, що акт не містить чіткої дефініції самого поняття «обмін податковою інформацією».

Потреба в чіткому визначенні категорії «обмін податковою інформацією» обумовлюється тим, що розуміння цілей та змісту обміну податковою інформацією дозволяє стандартизувати відповідні процедури як всередині податкового органу, так і в міжнародному масштабі. Такі стандартизовані процедури створюють платформу, що дозволяє прискорювати обмін інформацією, боротись з ухиленням від сплати податків, формувати відповідну податкову політику.

У найбільш загальному вигляді обмін податковою інформацією являє собою будь-які дії щодо отримання чи передачі податкової інформації від одного суб'єкта до іншого. В контексті міжнародного обміну податковою інформацією мова йде про збір, оброблення та передачу податкової інформації від однієї сторони до іншої, тобто від уповноваженого податкового органу однієї країни до уповноваженого податкового органу іншої країни або декількох країн. Обмін податковою інформацією передбачає координацію як запитуваних ззовні (тобто, з ініціативи іно-

земного партнера), так і самостійно ініційованих (тобто з ініціативи уповноваженого податкового органу) запитів щодо інформації, яка стосується конкретних платників податків. Як правило, запитувана інформація стосується розгляду, дослідження обставин або розслідування податкового зобов'язання платника податку протягом певного податкового періоду. Більшість запитів стосується результату розгляду конкретної податкової декларації, хоча запити можуть також виникнути в питаннях збору, кримінальних розслідувань або інших податкових адміністративних процедур, як це передбачено міжнародними угодами про обмін податковою інформацією.

Таким чином, поняттям «обмін податковою інформацією» охоплюється велика кількість внутрішніх та зовнішніх процедур взаємодії податкових органів різних юрисдикцій, податкових та інших органів влади у межах однієї юрисдикції. Складна сукупність таких процедур потребує їх структурування та чіткого визначення повноважень та відповідальності кожного органу, задіяного в процесах обміну податковою інформацією.

**Висновки і пропозиції.** В останні десятиліття відбувається безпрецедентна лібералізація та глобалізація національних економік. Усе більша кількість країн усувають або зменшують контроль за іноземними інвестиціями та послаблюють або ліквідовують валютний контроль. У той час,

як державні податкові органи продовжують діяти в межах національних юрисдикцій, платники податків функціонують на глобальному ринку. Цей дисбаланс та відмінності в національних податкових системах спричинили на міжнародному рівні початок боротьби зі шкідливою податковою практикою шляхом посилення співробітництва між відповідними податковими органами, зокрема шляхом обміну податковою інформацією.

На основі проведеного аналізу доведено, що сутність податкової інформації доцільно розглядати в широкому розумінні, не обмежувати її винятково відомостями або даними, створеними чи одержаними податковими органами. Найбільш прийнятним є застосування більш загального підходу, згідно з яким під податковою інформацією розуміються будь-які факти, звіти або записи в будь-якій формі, що можуть бути використані для встановлення податкових зобов'язань платників податків. Під обміном податковою інформацією у статті пропонується розглядати будь-які дії, пов'язані з отриманням, обробленням та подальшою передачею податкової інформації від одного суб'єкта до іншого. Зважаючи на складність категорії «обмін податковою інформацією», подальші наукові пошуки доцільно зосередити на структуруванні процедур обміну податковою інформацією, визначенні функцій та повноважень усіх суб'єктів, які беруть участь у відповідних процедурах.

## Список літератури:

1. Долматова Г. Сучасне підґрунтя поширення міжнародного обміну податковою інформацією / Галина Долматова, Юлія Чмир // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 3 (19). – С. 93-95.
2. Еляков А. Д. Природа современного информационного общества / А. Д. Еляков // Науч.-тех. инф-ция. Сер. 1, Организация и методика информ. работы. – 2010. – № 3. – С. 1-14.
3. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах Ради Європи/ОЕСР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_325](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_325)
4. Мандзюк О. А. Правовий режим податкової інформації в Україні відносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Олег Андрійович Мандзюк. – Запоріжжя, 2014. – 198 с.
5. Селезень П. О. Обмін податковою інформацією в договорах України про уникнення подвійного оподаткування / П. О. Селезень // Юрид. Україна. – 2010. – № 8. – С. 54-59.
6. Податковий кодекс: Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI (із змін. і доповн.) [Електронний випуск]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13 січ. 2011 р. № 2939-VI (із змін.) [Електронний випуск]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>
8. Про інформацію: Закон України від 2 жовт. 1992 р. № 2657-XII (із змін. і доповн.) [Електронний випуск]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>
9. Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листоп. 2012 р. № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z2171-12>
10. Про захист персональних даних: Закон України від 1 черв. 2010 р. № 2297-VI (із змін.) [Електронний випуск]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2297-17>
11. Про науково-технічну інформацію: Закон України від 25 черв. 1993 р. № 3322-XII (із змін.) [Електронний випуск]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3322-12>
12. Про телекомунікації: Закон України від 18 листоп. 2003 р. № 1280-IV (із змін. і доповн.) [Електронний випуск]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1280-15>
13. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січ. 2003 р. № 435-IV (із змін. і доповн.) [Електронний випуск]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
14. Agreement on Exchange of Information on Tax Matters / The Organisation for Economic Co-operation and Development [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf>
15. National information society policy: a template / UNESCO. – Paris, November 2009. – 143 p.

**Герасименко Н.Н.**

Национальная академия государственного управления  
при Президенте Украины

## ОБМЕН НАЛОГОВОЙ ИНФОРМАЦИЕЙ КАК ОБЪЕКТ НАУЧНОГО АНАЛИЗА

### Аннотация

В статье проанализированы подходы к определению понятия «информация», «налоговая информация», «обмен налоговой информацией». Доказано, что сущность налоговой информации целесообразно рассматривать в широком смысле. Понятие налоговой информации нецелесообразно ограничивать исключительно сведениями или данными, созданными или полученными налоговыми органами. Под налоговой информацией в статье понимаются любые факты, отчеты или записи в любой форме, которые могут быть использованы для установления налоговых обязательств налогоплательщиков. Под обменом налоговой информацией в статье предложено рассматривать любые действия, связанные с получением, обработкой и последующей передачей налоговой информации от одного субъекта другому.

**Ключевые слова:** информация, налоговая информация, типологизация налоговой информации, обмен налоговой информацией, международное информационное сотрудничество.

**Gerasymenko N.M.**

National Academy for Public Administration  
under the President of Ukraine

## TAX INFORMATION EXCHANGE AS THE SUBJECT OF SCIENTIFIC ANALYSIS

### Summary

The article analyzes the approaches to the definition of «information», «tax information», «exchange of tax information». It is proved that the essence of tax information should be considered in a broad sense. The concept of tax information is not to be limited exclusively as information or data created or obtained by the tax authorities. As the tax information in the article it is proposed to consider any facts, reports or records in any form that may be used to establish the tax liability of taxpayers. As the exchange of tax information in the article it is suggested to consider any actions related to obtaining, processing and subsequent transfer of the tax information from one entity to another.

**Keywords:** information, tax information, classification of tax information, exchange of tax information, international information cooperation.