

ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
«ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД “НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ
УПРАВЛІННЯ”»

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ХОМЕНКО Юрій Володимирович

УДК 342.9:351.713

ДИСЕРТАЦІЯ
АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ
ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ
З КОМПЕТЕНТНИМИ ОРГАНАМИ ІНОЗЕМНИХ КРАЇН

Спеціальність: 081 – «Право»

Галузь знань: 08 – «Право»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії (PhD)

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

_____ Ю. В. Хоменко

Науковий керівник – Чернявська Богдана Вадимівна, доктор філософії з права, доцент кафедри теорії та історії держави і права.

Київ – 2026

АНОТАЦІЯ

Хоменко Ю. В. Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» (08 – «Право»). – Вищий навчальний заклад «Національна академія управління», Київ, 2026.

Метою дослідження є комплексний науковий аналіз проблематики адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, вирішення відповідних проблем, які виникають у належному функціонуванні цього механізму, наданні пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства щодо адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

У розділі 1 дисертації наведено загальну характеристику адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, зокрема, визначено міжнародно-правові засади побудови та функціонування в Україні адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, сформульовано його поняття та структуру, досліджено мету, завдання, функції та принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Визначено поняття адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, під яким запропоновано розуміти систему правових засобів (адміністративно-правових норм, інституційних елементів, адміністративних процедур та адміністративної відповідальності), за допомогою яких забезпечується адміністративно-правовий вплив на суспільні відносини, що виникають в процесі отримання та

використання компетентними органами України визначеної укладеними Україною міжнародними угодами податкової інформації від компетентних органів іноземних країн, а також забезпечення передачі та передача цієї інформації цим органам в межах цих угод.

Сформульовано завдання адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, якими є:

- 1) створення ефективної нормативно-правової основи для функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- 2) створення ефективної організаційної основи для функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- 3) забезпечення виконання Україною міжнародних зобов'язань в межах укладених нею міжнародних договорів, що визначають підстави, порядок та процедури обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- 4) забезпечення збереження конфіденційності податкової інформації, надісланої чи одержаної в процесі обміну з компетентними органами іноземних держав.

При детальному аналізі завдання щодо забезпечення збереження конфіденційності податкової інформації обґрунтовано положення щодо належних механізмів захисту комерційної таємниці платника податків від необґрунтованої її передачі компетентним органам іноземної держави. Запропоновано встановити обов'язок компетентного податкового органу України повідомляти 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 цієї 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.

При дослідженні поняття принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, зроблено висновок, що принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн запропоновано розуміти основні положення, які акумулюють та узагальнюють найбільш важливі, істотно суттєві та значущі особливості функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, які здійснюють спрямовуючий вплив на нього, і є тими основними положеннями, якими мають керуватися усі суб'єкти цього механізму. Спеціальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн визначено такі принципи як: принцип співробітництва та взаємодії у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, принцип ефективності цього механізму, принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, принцип контролю.

У розділі 2 дисертації досліджено елементи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, зокрема, особливості національного законодавства України, суб'єктів у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, адміністративно-процедурних відносин та юридичної відповідальності.

Встановлено, що суб'єктами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є ціла низка суб'єктів, які мають у цьому механізмі владні повноваження, та суб'єкти, які таких повноважень у цьому механізмі не мають. Суб'єктами, які мають владні повноваження, є: 1) Верховна Рада України; 2) Президент України; 3) Кабінет Міністрів України; 4) Міністерство фінансів України;

5) Державна податкова служба України; 6) Державна митна служба України; 7) Національний банк України; 8) Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку; 9) Державна служба фінансового моніторингу України; 10) суди України. Суб'єктами, які таких повноважень не мають, є фінансові установи та юридичні і фізичні особи.

Зроблено висновок, що процедура обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є адміністративною процедурою, яка виникає у публічній сфері та передбачає порядок здійснення правозастосовної діяльності компетентних державних органів у сфері забезпечення міжнародного обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Ця процедура визначається адміністративно-процесуальними нормами, які регулюють особливості застосування матеріальних норм, що містяться у нормах податкового та міжнародного законодавства.

При дослідженні правової природи права на отримання компетентними органами України податкової інформації від компетентних органів іноземних країн в межах адміністративно-правового механізму встановлено, що в межах такого механізму відповідне право компетентного органу України є його обов'язком. Запропоновано ініціатором вихідного запиту розуміти крім податкових органів також і державних органів в межах виконання покладених на них законодавством завдань.

При дослідженні особливостей адміністративно-процедурних відносин у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн визначено, що підстави для спонтанного обміну податковою інформацією не можуть тлумачитися розширено стосовно визначених міжнародними договорами підстав для такого обміну.

Досліджено також особливості інституту адміністративної відповідальності у сфері адміністративно-правового механізму. На прикладі адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн обґрунтовано наявність у ній

загальної та спеціальної адміністративної відповідальності. Адміністративна відповідальність, визначена Кодексом про адміністративні правопорушення за допущені в межах цього механізму адміністративні правопорушення, є загальною. Спеціальною адміністративною відповідальністю за вчинені правопорушення у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є відповідальність, визначена податковим законодавством, насамперед, Податковим кодексом України. За наслідками дослідження запропоновані окремі зміни та доповнення до законодавства України.

Дисертація має практичне значення. Сформульовані в роботі висновки, пропозиції та рекомендації можуть бути використані у правотворчій діяльності (для вдосконалення чинного законодавства у сфері адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн), у правозастосовній діяльності (для підвищення ефективності адміністративно-правових відносин з обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн), в освітньому процесі (при викладанні навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право України» та «Правові засади забезпечення інформаційної безпеки України», підготовці підручників, посібників та методичних матеріалів цим напрямом).

Ключові слова: адміністративна допомога в податкових справах; адміністративно-правове регулювання; Державна податкова служба України; електронні докази; компетентні органи іноземних країн; обмін податковою інформацією; оподаткування; платник податків; податки; податкова безпека; податкова інформація; податкова конфіденційність; податкове законодавство; податкові надходження; податкові правовідносини; податковий контроль; регуляторна політика; цифрова трансформація.

ABSTRACT

Homenko Y. V. The administrative and legal framework for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries. – Qualification scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the speciality 081 – Law (08 – Law). National Academy of Management, Kyiv, 2026.

The aim of this dissertation is to conduct a comprehensive scientific analysis of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries, to address the issues that arise in the proper functioning of this mechanism, and to offer proposals for improving the current legislation regarding the administrative -legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign countries.

Chapter I of the dissertation provides a general description of the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign countries; in particular, it defines the international legal foundations for the establishment and operation in Ukraine of the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries, formulates its concept and structure, and examines the purpose, objectives, functions, and principles of the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries.

The concept of an administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries has been defined; this is understood to mean a system of legal instruments (administrative-legal norms, institutional elements, administrative procedures, and administrative liability) through which administrative and legal influence is exerted on social relations arising in the process of competent Ukrainian authorities receiving and using tax information from competent authorities of foreign countries, as specified in international agreements concluded by Ukraine, as well as ensuring the transmission

and transfer of this information to these authorities within the framework of these agreements.

The objectives of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries are as follows: 1) to establish an effective legal framework for the functioning of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries; 2) establishing an effective organizational framework for the operation of the administrative and legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries; 3) ensuring Ukraine's compliance with its international obligations under the international treaties it has concluded, which define the grounds, order, and procedures for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries; 4) ensuring the confidentiality of tax information sent or received in the course of exchange with the competent authorities of foreign states.

A detailed analysis of the task of ensuring the confidentiality of tax information supports the provision regarding appropriate mechanisms to protect taxpayers' trade secrets from unwarranted disclosure to the competent authorities of a foreign state. It is proposed to establish an obligation for the competent tax authority of Ukraine to notify the taxpayer upon receiving a request from a competent authority of a foreign state for the provision of tax information concerning the taxpayer. It is also advisable 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 trade secrets or other confidential information, the presence of which precludes its transfer in accordance with Ukraine's international legal instruments.

In examining the concept of the principles of the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries, it has been concluded that the principles of this mechanism should be understood as the fundamental provisions that encapsulate and summarize the most important, substantive, and significant features of the functioning of the

administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign countries, which exert a guiding influence on it, and constitute the fundamental provisions by which all participants in this mechanism must be guided. The special principles of the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries include the following: the principle of cooperation and interaction within the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries, the principle of the effectiveness of this mechanism, the principle of strict performance by administrative authorities of their duties within the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign countries, and the principle of control.

Chapter II of the dissertation examines the elements of the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries, specifically the characteristics of Ukraine's national legislation, the entities involved in the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries, administrative-procedural relations, and legal liability.

It has been established that the entities involved in the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign countries include a range of entities that possess authority within this mechanism, as well as entities that do not possess such authority. The entities possessing authority are: 1) the Verkhovna Rada of Ukraine; 2) the President of Ukraine; 3) the Cabinet of Ministers of Ukraine; 4) the Ministry of Finance of Ukraine; 5) the State Tax Service of Ukraine; 6) the State Customs Service of Ukraine; 7) the National Bank of Ukraine; 8) the National Securities and Stock Market Commission; 9) the State Financial Monitoring Service of Ukraine; 10) the courts of Ukraine. Entities that do not have such powers include financial institutions, legal entities, and individuals.

It has been concluded that the procedure for exchanging tax information with the competent authorities of foreign countries is an administrative procedure that arises in the public sphere and establishes the procedure for law enforcement

activities by competent state authorities in the area of ensuring the international exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries. This procedure is defined by administrative procedural rules that regulate the specifics of applying substantive provisions contained in tax and international legislation.

In examining the legal nature of the right of competent Ukrainian authorities to receive tax information from competent authorities of foreign countries within the framework of the administrative-legal mechanism, it has been established that within such a mechanism, the corresponding right of a competent Ukrainian authority constitutes its duty. It is proposed that the initiator of the initial request be understood to include not only tax authorities but also state authorities within the scope of the tasks assigned to them by law.

A study of the characteristics of administrative-procedural relations within the administrative-legal framework for the exchange of tax information with the competent authorities of foreign countries has determined that the grounds for the spontaneous exchange of tax information cannot be interpreted more broadly than the grounds for such exchange as defined by international treaties.

The study also examines the characteristics of the institution of administrative liability within the administrative-legal mechanism. Using the example of the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign countries, the existence of general and special administrative liability within it is substantiated. Administrative liability, as defined by the Code of Administrative Offenses for administrative offenses committed within the scope of this mechanism, is general. Special administrative liability for offenses committed within the administrative-legal mechanism for the exchange of tax information with competent authorities of foreign countries is the liability defined by tax legislation, primarily the Tax Code of Ukraine. Based on the findings of the study, specific amendments and additions to Ukrainian legislation are proposed.

The dissertation has practical significance. The conclusions, proposals, and recommendations formulated in this work can be used in lawmaking (to improve current legislation regarding the administrative and legal mechanisms for exchanging

tax information with the competent authorities of foreign countries), in the educational process (in teaching the subjects ‘Financial Law of Ukraine’, ‘Tax Law of Ukraine’ and ‘Legal Foundations of Information Security in Ukraine’, and in the preparation of textbooks, study guides and teaching materials in this field).

Keywords: administrative assistance in tax matters; administrative and legal regulation; State Tax Service of Ukraine; electronic evidence; competent authorities of foreign countries; exchange of tax information; taxation; taxpayer; taxes; tax security; tax information; tax confidentiality; tax legislation; tax revenue; tax legal relations; tax control; regulatory policy; digital transformation.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Хоменко Ю. В. Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн: поняття та структура. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО*. 2025. Вип. 87. Ч. 3. С. 189–195. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.87.3.27>
2. Хоменко Ю. В. Інституційна система адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 2. С. 733–740. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.02.110>
3. Хоменко Ю. В. Забезпечення збереження конфіденційної інформації в адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 5, Ч. 2. С. 345–352. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.05.2.53>
4. Хоменко Ю. В. Принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО*. 2025. Вип. 91. Ч. 3. С. 234–242. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.91.3.35>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Хоменко Ю. В. Забезпечення системності міжнародного та внутрішнього законодавства при спонтанному обміні податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Правотворча діяльність та забезпечення системності законодавства України в умовах євроінтеграції*: зб. матер. наук.-практ. круг. столу (м. Київ, 03 квітня 2025 р.). Одеса: Вид-во «Юридика», 2025. С. 284–288.

6. Хоменко Ю. В. Національне законодавство України як елемент адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Scientific trends in the development of modern technologies and inventions: Abstracts of VI International Scientific and Practical Conference* (October 06-08, 2025, Prague, Czech Republic). Prague: European Conference, 2025. pp. 56–61.

7. Хоменко Ю. В. Міжнародно-правові засади адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Сучасні тенденції розвитку правової системи*: матер. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 10–11 квітня 2026 р.). Одеса: Вид-во «Молодий вчений», 2026. С. 57–61.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ.....	15
ВСТУП.....	16
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ З КОМПЕТЕНТНИМИ ОРГАНАМИ ІНОЗЕМНИХ КРАЇН.....	27
1.1. Міжнародно-правові засади побудови та функціонування в Україні адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.....	27
1.2. Поняття та структура адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.....	39
1.3. Мета, завдання та функції адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.....	57
1.4. Принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.....	78
Висновки до розділу 1.....	99
РОЗДІЛ 2. ЕЛЕМЕНТИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ З КОМПЕТЕНТНИМИ ОРГАНАМИ ІНОЗЕМНИХ КРАЇН.....	105
2.1. Національне законодавство України як елемент адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.....	105
2.2. Суб'єкти адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.....	115
2.3. Адміністративно-процедурні відносини у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.....	138

2.4. Юридична відповідальність у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.....	157
Висновки до розділу 2.....	170
ВИСНОВКИ.....	175
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	185
ДОДАТКИ	207

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ЄС	—	Європейський Союз
ДПС	—	Державна податкова служба України
ККУ	—	Кримінальний кодекс України
КМУ	—	Кабінет Міністрів України
КОІК	—	компетентні органи іноземних країн
КпАП	—	Кодекс України про адміністративні правопорушення
ПКУ	—	Податковий кодекс України
ЦКУ	—	Цивільний кодекс України

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження.

З розвитком міжнародної економічної діяльності, міграції населення постає проблема правильного та справедливого оподаткування, яке б враховувало доходи суб'єктів та сплачені ними податки у різних юрисдикція. Зазначене вимагає запровадження ефективного міжнародного обміну податковою інформацією між компетентними органами іноземних країн. Однак, в той же час, міжнародно-правові документи надають також суттєвого значення і проблемі захисту конфіденційності інформації в процесах обміну податковою інформацією. Це вимагає також і чіткого виконання цих міжнародно-правових документів в адміністративній практиці кожної окремо держави.

Надзвичайно важливе місце в забезпеченні такого обміну належить адміністративно-правовому механізму, який є явищем внутрішнього права кожної окремо країни-учасниці обміну, зокрема, й України. Такий механізм характеризується наявністю цілої низки структурних елементів, які обумовлюють ефективне його функціонування, зокрема, наявністю національного законодавства, інституційної складової, адміністративно-процедурних відносин тощо.

З аналізу внутрішнього законодавства України вбачається, що воно на сьогодні ще не зовсім досконало врегульовує відповідні правовідносини. Не дивлячись на те, що Україна досить активно приєднується до різного роду міжнародних угод у сфері обміну податковою інформацією, внутрішній адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн ще потребує свого удосконалення.

Крім того, варто звернути увагу, що і у науці питанню адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн приділяється не належна увага. Так, на сьогодні маємо лише окремі невеликі дослідження відповідної тематики, натомість

комплексні монографічні дослідження зазначеного механізму відсутні. Фактично поза межами наукових досліджень залишилися комплексні питання щодо суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, особливостей їх процесуальної діяльності, принципів відповідного механізму тощо.

Вагомий внесок у формування теоретичних засад податкового права та правового регулювання податкових відносин зробили такі вітчизняні дослідники, як: Л. К. Воронова, Д. О. Гетманцев, О. О. Головашевич, Н. Л. Губерська, А. М. Котенко, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, Н. А. Маринів, О. А. Музика-Стефанчук, Є. М. Смичок та інші, у працях яких сформовано фундаментальні наукові положення щодо предмета та системи податкового права, правової природи податкових правовідносин, правового механізму податку, реалізації податкового обов'язку, податкових процедур і податкового адміністрування. Безпосередньо проблематика міжнародного обміну податковою інформацією та окремих аспектів його правового забезпечення досліджувалася у працях Н. М. Герасименко, С. А. Євдокіменка, І. М. Забари, О. М. Іваницької, Є. В. Камишикової, Л. М. Касьяненко, А. Ю. Ковальчук, М. С. Ковальчука, Д. Д. Коссе, І. В. Легети, А. О. Монаєнка, Я. В. Олійник, В. І. Розмоша, Б. В. Чернявської, А. В. Чуба, Н. М. Чухраєвої та деяких інших науковців. Поряд з цим суміжні питання міжнародного оподаткування, уникнення подвійного оподаткування, протидії ухиленню від сплати податків та імплементації міжнародних стандартів у податковій сфері висвітлювалися у працях М. Ю. Віхляєва, Ю. Г. Демянчука, І. Я. Олендера, О. Є. Федорченка, Ю. В. Сташенка та інших учених. Теоретичні положення щодо сутності та структури адміністративно-правового механізму, механізму правового регулювання, адміністративних процедур, принципів, контролю та юридичної відповідальності, які становлять теоретико-методологічне підґрунтя цього дослідження, розробляли В. Б. Авер'янов, О. І. Безпалова, І. В. Бойко, Н. В. Галіцина, І. П. Голосніченко, С. Т. Гончарук, Т. О. Коломоєць, О. М. Куракін, С. І. Лекарь, О. І. Остапенко, С. Г. Стеценко, Т. І. Тарахонич,

В. В. Тильчик та інші представники науки адміністративного права і загальної теорії права.

Незважаючи на вагомий науковий доробок зазначених учених, проблематика міжнародного обміну податковою інформацією досліджувалася переважно в контексті окремих її аспектів, зокрема міжнародно-правового забезпечення, автоматичного обміну та впровадження стандарту CRS, міжнародного співробітництва у сфері протидії ухиленню від оподаткування, забезпечення конфіденційності податкової інформації. Водночас комплексного наукового опрацювання потребує адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, зокрема його поняття, структура, завдання та принципи, суб'єктний склад, адміністративно-процедурні засади функціонування, а також питання захисту інформації та юридичної відповідальності у цій сфері. Необхідність комплексного вирішення зазначених питань зумовила спрямованість цього дисертаційного дослідження та визначила його наукову новизну.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертація виконана у межах напрямів досліджень, що передбачені Стратегією розвитку наукових досліджень Національної академії правових наук України на 2021–2025 рр., затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 № 12-21, відповідно до Примірного переліку та опису предметних напрямів досліджень в межах спеціальності 081 «Право», затвердженого наказом МОН від 28.12.2018 № 1477, а також згідно з науково-дослідною роботою ВНЗ «Національна академія управління» на тему «Правове забезпечення суспільних відносин в умовах європейської інтеграції» (державний реєстраційний номер 0122U202084).

Тему дисертації затверджено 14 жовтня 2022 року на засіданні Вченої ради Вищого навчального закладу «Національна академія управління» (протокол № 7).

Мета та завдання дослідження.

Мета дослідження полягає у комплексному науковому аналізі проблематики адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, вирішення відповідних проблем, які виникають у належному функціонуванні цього механізму, наданні пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства щодо адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Для реалізації цієї мети, необхідно виконати такі *завдання*:

- визначити міжнародно-правові засади побудови та функціонування в Україні адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- сформулювати поняття та навести структуру адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.
- визначити завдання та функції адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- розглянути особливості забезпечення конфіденційності податкової інформації та її захисту;
- розкрити принципи побудови та функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- охарактеризувати національне законодавство України як елемент адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- визначити суб'єктів у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- розкрити особливості адміністративно-процедурних відносин у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;

- розкрити особливості юридичної відповідальності у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;

- сформулювати пропозиції щодо вдосконалення законодавства щодо адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Об'єктом дослідження є адміністративно-правовий механізм як явище правової дійсності.

Предметом дослідження є адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Методи дослідження. В процесі проведення наукового дослідження були використані загальнонаукові методи пізнання та спеціальні методи юридичної науки. При написанні роботи використано, зокрема, такі методи як діалектичний метод, методи аналізу, класифікації, системно-структурний, логіко-граматичний, формально-юридичний, порівняльно-правовий методи тощо.

Діалектичний метод у дисертації дозволив розглянути адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн як динамічне правове явище, що розвивається у формі адміністративно-процедурних правовідносин (підрозділ 2.3 роботи).

Метод аналізу застосовувався під час аналізу наукових категорій, пов'язаних з тематикою дослідження, а саме поняття адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн (підрозділ 1.2 роботи), принципів побудови та функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн (підрозділ 1.4 роботи) тощо.

Метод класифікації було застосовано при дослідженні видів повноважень державної податкової служби, поділу суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн (підрозділ 1.2 роботи).

Системно-структурний метод був використаний під час дослідження структури адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн (підрозділ 1.2 роботи), особливостей структури адміністративно-процедурних відносин у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн (підрозділ 2.3 роботи).

Логіко-граматичний метод у дослідженні було використано при встановленні змісту наукових положень (підрозділ 1.4 роботи), логічності викладення правових норм у нормативно-правових актах (підрозділ 2.1 роботи).

Формально-юридичний метод було використано при формулюванні пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства (підрозділи, 1.4, 2.1 роботи).

Порівняльно-правовий метод використовувався при порівнянні окремих редакцій нормативних актів (підрозділ 2.1 роботи).

Наукова новизна одержаних результатів зумовлена тим, що ця дисертація є першим науковим новітнім дослідженням адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн у вітчизняній науці. Проведене дослідження дало змогу зробити низку нових наукових висновків з проблемних питань адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Новизна знаходить свій прояв у таких нових наукових положеннях, які виносяться на захист:

уперше:

– визначено поняття адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, під яким запропоновано розуміти систему правових засобів (адміністративно-правових норм, інституційних елементів, адміністративних процедур та адміністративної відповідальності), за допомогою яких забезпечується адміністративно-

правовий вплив на суспільні відносини, що виникають в процесі отримання та використання компетентними органами України визначеної укладеними Україною міжнародними угодами податкової інформації від компетентних органів іноземних країн, а також забезпечення передачі та передача цієї інформації цим органам в межах цих угод;

– сформульовано завдання адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, якими є:

- 1) створення ефективної нормативно-правової основи для функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- 2) створення ефективної організаційної основи для функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- 3) забезпечення виконання Україною міжнародних зобов'язань в межах укладених нею міжнародних договорів, що визначають підстави, порядок та процедури обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- 4) забезпечення збереження конфіденційності податкової інформації, надісланої чи одержаної в процесі обміну з компетентними органами іноземних держав.

– надано авторське визначення принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн та визначено систему спеціальних принципів цього механізму. Під принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн запропоновано розуміти основні положення, які акумулюють та узагальнюють найбільш важливі, істотно суттєві та значущі особливості функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, які здійснюють спрямовуючий вплив на нього, і є тими основними положеннями, якими мають керуватися усі суб'єкти цього механізму. Спеціальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними

органами іноземних країн визначено такі принципи як: принцип співробітництва та взаємодії у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, принцип ефективності цього механізму, принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, принцип контролю;

– обґрунтовано, що процедура обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є адміністративною процедурою, яка виникає у публічній сфері та передбачає порядок здійснення правозастосувальної діяльності компетентних державних органів у сфері забезпечення міжнародного обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Ця процедура визначається адміністративно-процесуальними нормами, які регулюють особливості застосування матеріальних норм, що містяться у нормах податкового та міжнародного законодавства;

удосконалено:

– підходи щодо визначення підстав для спонтанного обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Визначено, що такі підстави не можуть тлумачитися розширено стосовно визначених міжнародними договорами підстав для такого обміну;

– положення про суб'єктів адміністративно-правового механізму. Визначено, що суб'єктами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є ціла низка суб'єктів, які мають у цьому механізмі владні повноваження, та суб'єктів, яка таких повноважень у цьому механізмі не мають;

дістали подальшого розвитку:

– положення щодо правової природи права отримання компетентними органами України податкової інформації від компетентних органів іноземних країн в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою

інформацією з компетентними органами іноземних країн. Обґрунтовано, що в межах такого механізму відповідне право компетентного органу України на отримання податкової інформації від компетентних органів іноземних країн є його обов'язком;

- розуміння ініціатору вихідного запиту та запропоновано під ініціатором вихідного запиту розуміти також інших (крім податкових) державних органів в межах виконання покладених на них законодавством завдань;

- положення щодо належних механізмів захисту комерційної таємниці платника податків від необґрунтованої її передачі компетентним органам іноземної держави. Запропоновано встановити обов'язок компетентного податкового органу України повідомляти 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;

- особливості інституту адміністративної відповідальності у сфері адміністративно-правового механізму. На прикладі адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн обґрунтовано наявність у ній загальної та спеціальної адміністративної відповідальності. Адміністративна відповідальність, визначена Кодексом України про адміністративні правопорушення за допущені в межах цього механізму адміністративні правопорушення, є загальною. Спеціальною адміністративною відповідальністю за вчинені правопорушення у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є відповідальність, визначена податковим законодавством, насамперед, Податковим кодексом України;

– пропозиції щодо окремих змін і доповнень до нормативних актів, які врегульовують питання обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Теоретичне та практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що теоретичні висновки та практичні пропозиції, які сформульовані у дисертації, можуть бути використані у:

правотворчості – для вдосконалення чинного законодавства у сфері адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн (акт впровадження Комітету Верховної Ради України з питань правової політики від 10.07.2026 № 260710/1);

правозастосовній діяльності – для підвищення ефективності адміністративно-правових відносин з обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн (лист Державної податкової служби України від 09.07.2026 № 18307/6/99-00-27-03-03-06);

освітньому процесі – при викладанні навчальної дисципліни «Фінансове право України», «Податкове право України» та «Правові засади забезпечення інформаційної безпеки України», а також при підготовці підручників, посібників та методичних матеріалів за цим напрямом (акт впровадження ВНЗ «Національна академія управління» від 27.05.2026);

науково-дослідній сфері – як підґрунтя для подальших наукових досліджень, пов'язаних із правовими засадами обміну податковою інформацією (довідка ВНЗ «Національна академія управління» від 26.12.2025 № 03-25/88).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійним науковим дослідженням здобувача. Основні теоретичні положення і практичні висновки, які складають зміст наукової новизни дисертації, отримані дисертантом особисто.

Апробація результатів дисертації. Теоретичні висновки і практичні рекомендації, що містяться у дисертації, оприлюднювалися, доповідалися та обговорювалися на науково-практичних конференціях, круглих столах, зокрема на: науково-практичному круглому столі «Правотворча діяльність та забезпечення системності законодавства України в умовах євроінтеграції» (3 квітня 2025 р., Київ), VI Міжнародній науково-практичній конференції «Scientific trends in the development of modern technologies and inventions» (6-8 жовтня 2025 р., Прага, Чеська Республіка), а також науково-практичній конференції «Сучасні тенденції розвитку правової системи» (10-11 квітня 2026 року, Ужгород).

Публікації. Основні теоретичні положення і висновки дисертації знайшли відображення у 7 наукових публікаціях, зокрема у 4 наукових статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях України, а також у 3 тезах доповідей на наукових і науково-практичних конференціях, круглих столах.

Структура та обсяг дисертації обумовлені метою й завданнями дослідження. Дисертація складається зі вступу, двох розділів (включають у себе по 4 підрозділи), висновків, списку використаних джерел (190 найменувань) та 5 додатків. Повний обсяг дисертації становить 214 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ З КОМПЕТЕНТНИМИ ОРГАНАМИ ІНОЗЕМНИХ КРАЇН

1.1. Міжнародно-правові засади побудови та функціонування в Україні адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Необхідність дослідження адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК вимагає дослідити міжнародно-правові засади його побудови та функціонування. Без дослідження цих засад внутрішньодержавні аспекти існуючого в Україні адміністративно-правового механізму не завжди будуть зрозумілими.

Необхідність міжнародного обміну податковою інформацією виникла вже давно. Так, відомими ще з середини XIX століття є окремі податкові угоди між країнами, в яких врегульовувалися питання обміну податковою інформацією.

На початку XX століття, а особливо зі створенням Ліги націй, почалося активне обговорення питань щодо уникнення подвійного оподаткування, в межах яких обговорювалися й питання обміну податковою інформацією. Так, зокрема, проблеми подвійного оподаткування обговорювались у 1920 р. на Міжнародній фінансовій конференції в Брюсселі. Того ж року було створено Лігу Націй, котра розробила перші типові проекти конвенції про уникнення подвійного оподаткування й співпрацю у сфері адміністрування податків [1, с. 121].

Питанням міжнародного обміну податковою інформацією як складовою міжнародного співробітництва також починаючи з середини минулого століття займаються й міжнародні галузеві організації, зокрема, Міжамериканський центр податкових відомств (CIAT), Центр засідань і досліджень для керівників податкових відомств (CREDAF), Комітет міжнародних організацій податкових відомств (CIOTA), Внутрішньо-європейська організація податкових відомств (IOTA) тощо.

Однак, значного розвитку питання міжнародного обміну податковою інформацією набуло зі створенням у грудні 1960 року Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) – міжнародної організації, яка на сьогодні об'єднує 38 країн світу [2], більшість з яких є високо розвинутими країнами з високим рівнем доходу громадян і високим індексом людського розвитку. Організація стала місцем вивчення та проведення дискусій з глобальних міжнародних проблем, здійснення пошуку та аналізу рішень, які допомагають урядам визначити стратегію виходу на формальні угоди між країнами-членами, які б реалізовувалися національними інституціями чи в інших міжнародних домовленостях. Дискусії, які виникали в ОЕСР, призвели до укладення різного роду угод між урядами щодо застосування єдиних «правил гри» в питаннях міжнародного співробітництва [3], зокрема, і у сфері оподаткування.

На сьогодні чи не найбільшою спільнотою, в межах якого здійснюється обговорення питань обміну податковою інформацією, є Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією, який діє в межах ОЕСР. Глобальний форум був створений рішенням ради ОЕСР у 2009 р. та налічує наразі більше 170 членів. Цими членами є всі країни G20, країни-члени ОЕСР, країни, що розвиваються, а також міжнародні фінансові організації. Глобальний форум декларує як мету своєї діяльності сприяння ефективному дотриманню міжнародних стандартів з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей, об'єднанню міжнародних зусиль для боротьби з ухиленням від сплати або несплатою податків. Працюючи через Глобальний форум, держави та

юрисдикції запроваджують надійні стандарти обміну інформацією, які мають забезпечувати безпрецедентний рівень прозорості в податкових питаннях. Глобальний форум на постійній основі працює над забезпеченням ефективного впровадження стандартів прозорості та обміну інформацією в усьому світі.

Належний обмін податковою інформацією залишається на порядку денному у міжнародній співпраці. Так, наприклад, у спільній Декларації міністрів фінансів країн «Великої двадцятки» (G20), присвяченій міжнародному податковому співробітництву, яку підписано влітку 2024 р. у Ріо-де-Жанейро, наголошується на роботі ОЕСР з підвищення справедливості та ефективності міжнародних податкових угод, зокрема за допомогою «знаменного досягнення» автоматичного обміну інформацією через Глобальний форум із прозорості та обміну інформацією в податкових цілях [4].

Наслідками напруженої праці усієї міжнародної спільноти стала низка багатосторонніх та двосторонніх міжнародних угод з питань обміну податковою інформацією, які укладали держави між собою.

Визначальною міжнародною багатосторонньою угодою, якою врегульовуються питання обміну податковою інформацією, є **Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах** від 25.01.1988 р. № ETS №127 [5], підписана державами – членами Ради Європи та країнами – членами ОЕСР (набула чинності 1 квітня 1995 р.), та Протокол про внесення доповнень до неї від 27.05.2010 р. (набув чинності 01.06.2011 р.) [6]. Спочатку ця Конвенція, яка розроблялася спільно ОЕСР та Радою Європи, була відкрита для підписання лише для держав-членів цих організацій. Протокол 2010 р. надав можливість приєднатися до неї будь-якій державі. Стаття 28 Конвенції в редакції Протоколу 2010 р. передбачає, що після набрання чинності Протоколом 2010 року будь-яка держава, яка не є членом Ради Європи або ОЕСР, може робити запит, щоб їй запропонували підписати й ратифікувати цю Конвенцію, до якої Протоколом 2010 року внесено зміни й доповнення. Будь-який запит із цією метою надсилається одному з Депозитаріїв, який передає його Сторонам. Депозитарій також інформує Комітет міністрів Ради Європи та

Раду ОЕСР. Рішення запропонувати державам, які роблять запит, стати Стороною цієї Конвенції, приймається Сторонами Конвенції шляхом досягнення консенсусу через координаційний орган.

Україна приєдналася до Конвенції відповідно до Закону України «Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах» від 17.12.2008 № 677-VI [7].

Основні положення щодо обміну податковою інформацією містять статті 4-7 Конвенції.

Так, ст.4 Конвенції в редакції Протоколу від 27.05.2010 р. насамперед досить широко визначає, якою інформацією Сторони обмінюються згідно з нею – а саме будь-якою інформацією, яка може бути доречною для виконання чи застосування внутрішнього законодавства, яке стосується податків, передбачених цією Конвенцією.

У статтях 5-7 Конвенція чи не вперше визначила способи обміну інформацією між Сторонами, які обумовлюються зовсім різними механізмами виконання прохання. Ці способи надалі стали основою побудови усієї системи міжнародного обміну інформацією.

Так, способами обміну інформацією між Сторонами згідно Конвенції є обмін інформацією на прохання, автоматичний та спонтанний обмін.

Обмін інформацією на прохання здійснюється за наявності спеціального прохання запитуючої держави, за яким запитувана держава надає запитуючій державі будь-яку інформацію, що згадується в статті 4 та стосується конкретних осіб чи операцій. При цьому, обов'язки запитуваної держави не полягають виключно у наданні наявної у неї інформації. Конвенція покладає на запитувану державу значні обов'язки. Так, якщо інформації, яка міститься в податкових дос'є запитуваної держави, недостатньо для задоволення цієї державою прохання про надання інформації, запитувана держава зобов'язується вжити всіх відповідних заходів для надання запитуючій державі запитуваної інформації.

Автоматичний обмін інформацією є другим із способів, визначених Конвенцією. Він є більш складним у порівнянні з обміном інформацією на прохання. Автоматичний обмін інформацією передбачає періодичну передачу іншій країні чи країнам визначеної інформації та її взаємне отримання через автоматизовані мережі. Такий обмін інформацією здійснюється на постійній основі та вимагає одночасної узгодженої діяльності держав та попередньої підготовки до його запровадження. Щодо такого способу обміну інформацією ст.6 Конвенції визначає, що дві чи більше Сторін автоматично обмінюються інформацією, згадану в статті 4, стосовно категорій випадків і відповідно до процедур, які вони визначають за спільною згодою.

Спонтанний обмін інформацією є третім способом обміну інформацією, який полягає у фактичному наданні державою інформації іншій державі за власною ініціативою без попереднього запиту від неї. Підстави для такого обміну визначені ст.7 Конвенції, відповідно до якого «будь-яка Сторона без попереднього прохання надає відому їй інформацію іншій Стороні в таких випадках: а) перша Сторона має підстави припускати, що на території іншої Сторони може мати місце втрата податку; б) платник податку отримує знижку чи звільнення від податку на території першої Сторони, що може призвести до збільшення суми податку чи до оподаткування на території іншої Сторони; с) підприємницькі операції між платником податку однієї Сторони та платником податку іншої Сторони здійснюються через одну чи більше країн таким чином, що це може призвести до зменшення суми податку на території однієї чи іншої Сторони або на території обох Сторін; д) Сторона має підстави припускати, що сума податку може бути зменшена внаслідок фіктивних переказів прибутку в межах об'єднань підприємств; е) інформація, надана першій Стороні іншою Стороною, дозволила першій Стороні зібрати інформацію, яка може бути корисною для визначення суми податку на території іншої Сторони. Кожна Сторона вживає таких заходів та здійснює такі процедури, які є необхідними для забезпечення наявності інформації для передачі іншій Стороні» [5].

Не залишає без уваги Конвенція й питання можливого порушення прав особи у зв'язку з обміном інформацією, надаючи державам право інформування власних резидентів чи громадян про надання щодо них інформації. Зокрема, п.3 ст.4. Конвенції визначає, що будь-яка Сторона в заяві на ім'я одного з Депозитаріїв може зазначити, що відповідно до її внутрішнього законодавства її органи можуть інформувати свого резидента чи громадянина до передачі інформації, яка його стосується, згідно зі статтями 5 й 7 (щодо обміну інформацією на прохання та спонтанного обміну інформацією).

Ще одним міжнародним актом, на якому ґрунтується побудова та функціонування в Україні адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є ***Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24 листопада 2016 р.*** (набула чинності 1 липня 2018 р.) [8]. Ця Багатостороння конвенція (*MLI – Multilateral Instrument*) відповідно до її ст.27 відкрита для підписання всіма державами і станом на 2020 р. вона вже набула чинності для 43 держав, а також для трьох коронних володінь британської корони – Джерсі, Гернсі та Мен, а загальна кількість підписантів цього документа перевищує 90 держав та юрисдикцій. Україна приєдналася до цієї Конвенції згідно з Законом України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» від 28.02.2019 № 2692-VIII [9].

MLI є багатостороннім договором, який був розроблений ОЕСР у цілях боротьби з розмиванням бази оподаткування і виведенням прибутку з-під оподаткування. Приєднавшись до цієї угоди країна отримує змогу одночасного внесення змін до всіх або до деяких чинних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

MLI є кроком 15 Плану дій BEPS, приєднавшись до якого Україна одночасно виконує крок 6 «Запобігання зловживаннями у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування» та крок 14 «Удосконалення процедури взаємного узгодження шляхом вирішення спорів», які входять до мінімального стандарту Плану дій BEPS та є обов'язковими до виконання Україною [10].

Стосовно міжнародного обміну податковою інформацією, то MLI врегульовує особливості дотримання конфіденційності щодо такої інформації, отриманої внаслідок міжнародного обміну, при здійсненні арбітражних процедур. Зокрема, ст.21 Конвенції визначає, що компетентні органи Договірних юрисдикцій гарантують, що члени арбітражної комісії і їхні співробітники погоджуються у письмовій формі, до здійснення ними арбітражного провадження, розглядати будь-яку інформацію, яка стосується арбітражного провадження, відповідно до зобов'язань щодо конфіденційності і не розкриття, зазначених у положеннях Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, що пов'язані з обміном інформацією і адміністративною допомогою, і відповідно до діючих законів Договірних юрисдикцій.

Самостійну групу міжнародно-правових угод, які містять міжнародно-правові засади побудови та функціонування в Україні адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є угоди, розвивають механізми автоматичного обміну податковою інформацією.

Задля забезпечення технічної можливості реалізації автоматичного обміну податковою інформацією Радою ОЕСР було розроблено та 15.07.2014 схвалено Загальний стандарт звітності CRS (Common Reporting Standard) [11]. Таким чином, CRS є міжнародним стандартом звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки фізичних та юридичних осіб. Цей стандарт є таким, що спеціально впроваджений для забезпечення більш прозорого обміну фінансовою інформацією між країнами та боротьби з ухиленням від оподаткування. Реалізація CRS в практику відбувається через приєднання країн

до *Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information, MCAA CRS)* від 29.10.2014 [12]. Ця Угода прийнята в розвиток Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 1988 року. 19 серпня 2022 року ДПС України як компетентний орган України приєдналася до зазначеної угоди. Метою такого приєднання є долучення України до міжнародної системи автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки відповідно до Загального стандарту звітності CRS, схваленого Радою ОЕСР 15.07.2014 [11].

Зокрема, зазначена угода фактично покладає на банки та фінансові організації обов'язок збирати інформацію про фінансову діяльність своїх клієнтів та здійснювати належну комплексну перевірку (due diligence) їх фінансових рахунків, а саме: індивідуальних рахунків фізичних осіб, рахунки компаній та їх кінцевих власників (у певних випадках), приватних фондів та трастів тощо. Зазначена інформація в автоматичному режимі передається до центрального податкового органу країни, який потім автоматично у визначні угодою MCAA CRS строки передає ці дані щодо резидентів інших країн до податкових органів цих країн. Умовою такої передачі є приєднання до угоди MCAA CRS цих країн.

Таким чином, очевидно, що стандарт CRS є таким, який сприяє збільшенню ефективності податкових систем окремих країн та світової податкової системи загалом, а також підвищує міжнародну співпрацю в питаннях податкової діяльності.

Ще однією міжнародною угодою стосовно автоматичного обміну податковою інформацією є *Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін звітами у розрізі країн (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, CbC)* від 27.01.2016, укладена в межах ОЕСР [13]. Україна приєдналася до цієї угоди 03.11.2022, а набрала ця угода чинності для України 04.07.2024.

Запровадження обміну звітами СбС є одним з міжнародних зобов'язань України та передбачає встановлення для ДПС України обов'язку здійснювати збір відповідної інформації та щорічно на автоматичній основі обмінюватись звітами СбС між юрисдикціями, в яких зареєстровано учасника міжнародної групи компаній та в яких міжнародна група компаній здійснює свою діяльність, що містить інформацію, зокрема, стосовно загальної суми доходів (виручки) за фінансовий рік, суми прибутку (збитку) за фінансовий рік, сум нарахованого та сплаченого податку на прибуток підприємств, розміру статутного капіталу, чисельності працівників за фінансовий рік тощо [14].

Угоди МСНД CRS та СбС вимагають належної реалізації їх на рівні окремих держав, при цьому така реалізація, на наш погляд, відбувається, зазвичай, в порядку реалізації адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК.

Поряд з багатосторонніми угодами, які містять міжнародно-правові засади адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, такі засади визначаються також двосторонніми угодами, укладеними Україною з іншими країнами.

Однією з них, насамперед, є *Угода 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)* від 07.02.2017 [15], ратифікована Законом України «Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA)» від 29.10.2019 №229-IX [16] та набрала чинності 18.11.2019 року.

FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) є законодавчим актом США про оподаткування іноземних рахунків. Його головна мета полягає у перешкоджанні громадянам США, які працюють і проживають на території інших держав, ухилятися від сплати податків.

Положення Угоди щодо звітності є досить близькими за своїм змістом до міжнародної моделі автоматичного обміну інформацією в податкових цілях у рамках CRS.

Так, згідно з положеннями Угоди звітні фінансові установи України зобов'язуються ідентифікувати визначені Угодою підзвітні рахунки та передавати Міністерству фінансів або його уповноваженому представнику визначену інформацію, зокрема: а) ім'я та прізвище, адреса та ІНПП США кожної зазначеної американської особи, яка є власником такого рахунку; б) номер рахунку (або функціональний його еквівалент у разі відсутності номеру рахунку); в) назва та ідентифікаційний номер звітної фінансової установи України; г) баланс чи суму на рахунку станом на кінець відповідного календарного року чи іншого відповідного звітного періоду, або якщо рахунок було закрито протягом такого року, відразу до його закриття тощо. Міністерство фінансів України або його уповноважений представник отримує визначену Угодою інформацію стосовно всіх американських підзвітних рахунків і щорічно здійснює обмін цією інформацією зі Сполученими Штатами в автоматичному режимі відповідно до положень статті 27 Конвенції між Урядом України та Урядом США про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал та Протоколу до неї від 04.03.1994.

Крім багатосторонніх міжнародних угод з питання обміну податковою інформацією КОІК, до яких приєдналася Україна, міжнародно-правові засади побудови та функціонування в Україні адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК визначаються також *міжнародними двосторонніми конвенціями (угодами), зокрема, й про уникнення подвійного оподаткування, які були укладені між Україною та іншими країнами*. Ці угоди в сучасних економіко-правових умовах стали невід'ємною частиною міжнародних економічних відносин. Завдяки нормам міжнародних податкових угод вдається досягти більшої визначеності у фіскальних режимах різних країн

та встановити дієві механізми взаємодопомоги та обміну інформацією про діяльність платників податків [17, с. 475].

Як вбачається з повідомлення Міністерства фінансів України, на сьогодні між Україною та іншими державами діє 70 таких міжнародних двосторонніх конвенцій (угод). При цьому, 68 з них були укладені вже безпосередньо Україною, а дві були вчинені ще Урядом колишнього СРСР та продовжують застосовуватися у відносинах за участі України відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» до дня набрання чинності нових договорів, укладених Україною. Такими двома угодами є договори між СРСР та Іспанією і Японією. При цьому, з Японією на заміну чинної радянської угоди 19.02.2024 року вчинено Конвенцію між Урядом України та Урядом Японії про усунення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи та запобігання податковим ухиленням і уникненням та Протокол до неї. Ця Конвенція була ратифікована Законом України «Про ратифікацію Конвенції між Урядом України та Урядом Японії про усунення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи та запобігання податковим ухиленням і уникненням та Протоколу до неї» № 3774-IX від 05.06.2024. Зазначені Конвенція та Протокол наберуть чинності після завершення необхідних внутрішньодержавних процедур в обох державах [18].

Уся система загально-податкових договорів про уникнення подвійного оподаткування України була сформована на основі типових моделей конвенцій чи договорів про уникнення подвійного оподаткування, основними з яких є Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1977 року (в останній редакції 2003 року), Типова конвенція ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1980 року, Типовий договір США про уникнення подвійного оподаткування. Типова конвенція ОЕСР покладена в основу проекту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, розроблену Міністерством фінансів України [19, с. 10].

Усі зазначені міжнародні двосторонні конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування містять положення про обмін між КОІК податковою інформацією, які, на наш погляд, є основним елементом механізму забезпечення уникнення подвійного оподаткування.

Загальний аналіз міжнародних угод щодо обміну податковою інформацією між компетентними органами іноземних держав, укладених Україною (як багатосторонніх, так і двосторонніх), свідчить, що усі вони зазвичай визначають мету такого обміну, його об'єкт, порядок та умови обміну інформацією, правовий режим інформації, зокрема, порядок її використання [20, с. 57-61]. Відповідні елементи міжнародного обміну податковою інформацією між компетентними органами іноземних держав можна визначити на прикладі Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 1988 року.

Так, звичайно, **метою** будь-якого міжнародного обміну податковою інформацією між компетентними органами іноземних держав є взаємне ознайомлення цих органів з необхідною їм інформацією. Формулюючи мету обміну податковою інформацією, Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 1988 року, наприклад, визначає, що її сторони здійснюють обмін будь-якою інформацією, яка може бути доречною для: а) установлення суми та збору податку, а також стягнення податкової заборгованості й здійснення виконавчих заходів з метою її стягнення; і б) притягнення до адміністративної відповідальності чи порушення кримінального переслідування в судовому органі. Інформація, яка може бути не доречною для таких цілей, обміну за цією Конвенцією не підлягає (ч.1 ст.4 Конвенції) [5].

Об'єктом міжнародного обміну податковою інформацією, як вбачається з Конвенції, є будь-яка інформація, яка може бути доречною для досягнення визначених цілей.

Порядок та умови обміну інформацією передбачають визначену бодай навіть у загальних рисах послідовність дій компетентних органів країн з взаємного надання ними інформації. Конвенція визначає три види порядку та умов обміну інформацією – обмін інформацією на прохання, автоматичний обмін інформацією та спонтанний обмін інформацією. Щодо кожного з цих видів визначаються свої особливості порядку обміну інформацією.

Правовий режим інформації визначає умови доступу, використання та поширення отриманої внаслідок міжнародного обміну інформації щодо третіх осіб. Так, з метою визначення правового режиму інформації, ч.2 ст.4 Конвенції передбачає, що сторона може використовувати інформацію, отриману за цією Конвенцією, як доказ у кримінальному суді, тільки якщо Сторона, яка надала таку інформацію, дала попередній дозвіл. Проте будь-які дві чи більше Сторін можуть домовитися між собою про скасування умови отримання попереднього дозволу.

Таким чином, ми бачимо, що адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК має свої міжнародно-правові засади, які визначають його побудову та функціонування в Україні, а також фактично є тією основою, на забезпечення якої власне і створюється відповідний адміністративно-правовий механізм.

1.2. Поняття та структура адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн

Проведення будь-якого наукового дослідження вимагає з'ясування сутності окремих понять, які складають його наукову основу. Без первинного їх з'ясування неможливим виглядає проведення якісного дослідження як окремих питань, так і загалом усієї тематики. Вважаємо, що не є винятком у цьому аспекті і дослідження щодо адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК.

Саме поняття адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є комплексним. Фактично кожне зі слів, яке його складає, є науковим терміном. Вбачається, що воно має три важливих складові – поняття «адміністративно-правовий механізм», «обмін податковою інформацією» та «компетентні органи іноземних країн». Саме через таку структуру комплексного поняття, на наш погляд, його можна найбільш вдало дослідити. Очевидно, що перша з наведених складових є більше поняттям адміністративного права, друга – поняттям податкового права, а третя – міжнародного права.

З наукових джерел також вбачається, що, принаймні, перші два визначених нами понять у науці зазвичай також аналізуються через їх складові – поняття «адміністративно-правовий механізм» передусім досліджується через зміст понять «механізм» та «правовий механізм», а «обмін податковою інформацією» через поняття «інформація», «податкова інформація» та «обмін». Такий підхід вартий уваги і при дослідженні поняття адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. При цьому, на наш погляд, з метою забезпечення логічності дослідження нам варто спочатку проаналізувати структурні елементи поняття «обмін податковою інформацією», оскільки саме останнє, виходячи з онтологічної сутності зазначених понять, є первинним, задля задоволення відповідної функції якого й існує «адміністративно-правовий механізм», надалі варто з'ясувати розуміння складових поняття «компетентні органи іноземних країн», як такого, що вказує на суб'єктів цього обміну, і лише на завершення структурні складові поняття «адміністративно-правовий механізм».

Не дивлячись на те, що поняття «обмін податковою інформацією» досить широко використовується, насамперед, у міжнародно-правових актах, ці акти, як і акти внутрішнього законодавства України, не містить його визначення. Натомість, як обґрунтовано зазначається у науці, потреба у чіткому визначенні та розумінні 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. Зазначені стандартизовані процедури створюють платформу, яка дозволяє прискорювати обмін інформацією, боротись з ухиленням від сплати податків, формувати відповідну податкову політику [21, с. 8]. При цьому, вивчення практики свідчить, що поняття податкової інформації має значення на сьогодні не лише у сфері міжнародного обміну, а й у внутрішніх процедурах, при цьому дещо далеких від податкової сфери, – наприклад, у сфері виконавчого провадження [22].

Поняття інформації загалом та податкової інформації, зокрема, містять положення Закону України «Про інформацію» [23]. Так, згідно зі ст.1 Закону «Про інформацію» інформацією є будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. Податкова ж інформація визначена одним з видів інформації за її змістом (ст.10 Закону «Про інформацію») та у дефініції визначається як сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України. Правовий режим податкової інформації визначається Податковим кодексом України та іншими законами (ст. 16 Закону «Про інформацію»). Варто також зауважити, що саме податкове законодавство, насамперед, Податковий кодекс України [24], не дає власного визначення дефініції «податкова інформація», а розуміє податкову інформацію у тому її значенні, як вона й визначена Законом «Про інформацію» (п.п.14.1.171 Податкового кодексу), безумовно деталізуючи її прояви.

У науці вказується на начебто очевидних недоліках визначеного Законом «Про інформацію» поняття податкової інформації. Як зазначає О. А. Мандзюк, навіть побіжний аналіз цього визначення дає змогу дійти висновку про його розмитість та неконкретизованість законодавцем, оскільки підходить до будь-якого контролюючого органу, що існує в Україні [25, с. 36]. Як наслідок О. А. Мандзюк сформував власне авторське визначення поняття податкової

інформації як суспільно значимих відомостей та/або даних, 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 [25, с. 74]. Своє наукове визначення поняття податкової інформації надає також Е. С. Дмитренко. На його думку, податкова інформація є сукупністю відомостей і даних щодо обчислення та сплати податків і зборів, що створені, надані, зібрані, одержані, збережені, накопичені, оброблені, передані, використані, поширені, оприлюднені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді, які підлягають аналізу, охороні та захисту [26, с. 42].

Однак, на наш погляд, усі наведені визначення поняття податкової інформації, як нормативне, так і наукові, виглядають недосконалими.

Так, усі вони цілком обґрунтовано при визначенні поняття «податкова інформація» містять ту його складову, в якій відображається сутність поняття «інформація», з конкретизацією того, яка з неї є податковою. Не дивлячись на те, що поняття інформації також є надзвичайно дискусійним, ми погоджуємося з тим, що «інформація» є певною сукупністю відомостей, повідомлень, даних, що зменшують невизначеність знань про певне явище, подію у реципієнта певної сфери [27, с. 83], даними, які організовуються у певній формі, документуються, передаються іншим особам [28, с. 45]. Таким чином, і при визначенні поняття податкової інформації варто виходити з того, що нею є будь-які відомості, повідомлення та/або дані. І тут, на наш погляд, не варто шукати чогось нового, такого, що може надавати ексклюзивності у розумінні податкової інформації. Поняття «інформація» та «податкова інформація» розглядаються як загальне та частина, а тому усю сутність податкової інформації варто шукати у тих особливостях інформації, які і роблять її податковою.

Так, якщо ми розглянемо застосований щодо зазначеного поняття підхід у Законі «Про інформацію», то такими особливостями будуть визначені лише ті відомості, які «необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України». Натомість, у наданому визначенні поняття О. А. Мандзюком, сутність тієї чи іншої інформації саме як податкової знаходимо у тому, що ця інформація є «створеною чи одержаною податковими органами у межах повноважень, передбачених законодавством, з метою забезпечення ефективного функціонування системи оподаткування» [25, с. 74]. У самого ж Е. С. Дмитренка такими особливостями є те, що податкова інформація є інформацією «щодо обчислення та сплати податків і зборів» [26, с. 42].

У зв'язку з цим, в аспекті наукового аналізу обміну податковою інформацією між КОІК виникає питання, чи належними та повними є наведені у Законі та науці відповідні формулювання, які й надають поняттю інформації саме податкового її змісту, та які б можна було б застосувати при дослідженні міжнародно-правових аспектів обміну податковою інформацією. І мусимо визнати, що саме у цьому аспекті запропоновані підходи не виглядають цілком належними.

Так, варто погодитися, що прив'язка інформації до податкової інформації у Законі «Про інформацію», здійснена через реалізацію «покладених на контролюючі органи завдань і функцій» не виглядає обґрунтованою через велику кількість контролюючих органів в Україні [25, с. 36]. Натомість підхід, застосований О. А. Мандзюком, а саме, що податковою інформацією фактично є лише інформація, створена чи одержана податковими органами, очевидно йде всупереч визначеному Законом підходу, що такою є не лише інформація, створена або отримана податковими органами, а інформація, створена суб'єктами інформаційних відносин загалом. Очевидно, що такими суб'єктами інформаційних відносин є не лише податкові органи. Також, на наш погляд, не можна ототожнювати податкову інформацію виключно з інформацією «щодо обчислення та сплати податків і зборів», як це робить Е. С. Дмитренко,

оскільки на сьогодні зміст податкової інформації слід розглядати значно ширше.

Так, з аналізу положень внутрішнього законодавства та укладених Україною міжнародно-правових угод вбачається, що до податкової інформації відноситься не лише інформація щодо обчислення та сплати податків і зборів, а й значно більший обсяг інформації, зокрема, інформація про фізичних осіб у різних її проявах, про юридичних осіб та їх засновників, про банківські рахунки та обіг коштів по них, про господарські та платіжні операції, види економічної діяльності, інформація, необхідна для притягнення суб'єкта до адміністративної чи кримінальної відповідальності, або ж навіть про нотаріальні дії чи акти реєстрації цивільного стану тощо. Наприклад, в аспекті обміну інформацією податковими органами різних юрисдикцій, які приєдналися до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки від 29.10.2014 [12] та імплементували CRS, податковою інформацією буде інформація, яка підлягає обміну, – це інформація, яку необхідно надавати відповідно до правил звітності та належної перевірки Загального Стандарту Звітності, включаючи винятки, що містяться в пунктах C-F Розділу I [29, с. 42]. А такою інформацією будуть й відомості про ім'я, адресу, юрисдикцію (юрисдикції) резидентства, ПІН(-и) та дата і місце народження кожної контролюючої особи, яка є підзвітною особою, та інша визначена зазначеною Угодою інформація.

На наш погляд, при врахування того, чи є ті чи інші відомості/дані податковою інформацією, слід враховувати, розроблені у науці загальні ознаки, притаманні загалом поняттю інформації, та спеціальні ознаки, що характеризують її як податкову інформацію. Зокрема, до загальних ознак податкової інформації відносять, зокрема, таке: 1) відносна самостійність щодо свого носія; здатність до кількісного та якісного накопичення; можливість багаторазового використання та невичерпність після цього; збереженість після передачі у суб'єкта, що її передає, тощо [25, с. 8]. Однак, в аспекті питання обміну саме податковою інформацією більш важливими виглядають її

спеціальні ознаки, а саме: 1) суспільна значимість, цінність; 2) створення чи одержання податковими органами з метою реалізації повноважень, передбачених законодавством; 3) основною метою її створення чи одержання податковими органами є забезпечення ефективного функціонування системи оподаткування; 4) системний зв'язок з іншими видами інформації (інформація про особу, банківська таємниця, адвокатська таємниця тощо); 5) наявність законодавчо визначеної процедури захисту з метою унеможливлення доступу сторонніх суб'єктів; 6) законодавчо визначена процедура її надання податковими органами іншим особам; 7) особливий правовий режим доступу, захисту, функціонування тощо; 8) забезпеченість заходами державного примусу, в тому числі різними видами юридичної відповідальності, у разі порушення її правового режиму тощо [25, с. 8-9].

Проаналізувавши великий масив внутрішнього і зовнішнього законодавства мусимо констатувати, що окреслити обсяг податкової інформації за її змістом не видається можливим, оскільки цей обсяг не є не лише чітко визначеним, а не є й сталим. Він є таким, що постійно змінюється. При цьому, намагання окреслити вичерпний обсяг податкової інформації породжує виникнення цілком обґрунтованих сумнівів у його завершеності. Таким чином, на наш погляд, при окресленні поняття податкової інформації слід виходити з того, що нею може бути будь-яка інформація, яка створюється суб'єктами інформаційних правовідносин. При цьому, зазвичай, вона є інформацією щодо податків, однак, не лише щодо їх обчислення та сплати. Також важливо відзначити, що такою інформацією може бути лише та інформація, яку згідно з усім масивом законодавством можна створювати чи отримувати, при цьому, але не виключно, для цілей оподаткування. Такого підходу щодо розуміння податкової інформації фактично притримується й Директива Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС [30]. Як вбачається з її змісту, при визначенні пов'язаних понять «обмін інформації за запитом», «автоматичний обмін» та «спонтанний обмін»

Директива жодним чином чітко не окреслює змісту тієї інформації, щодо якої здійснюється відповідний обмін.

Виходячи з наведеного, для нас більш прийнятним вбачається визначення податкової інформації, надане І. В. Легетою, яким було враховано у запропонованому визначенні міжнародно-правовий аспект. Так, на його думку податкова інформація – це сукупність відомостей та даних, збережених на матеріальних носіях або представлених у вигляді електронних ресурсів, які створені, можуть бути отримані або передані суб'єктами інформаційних відносин, у тому числі органами влади інших держав, міжнародними організаціями або нерезидентами, та які використовуються податковими органами з метою здійснення якісного та всеохоплюючого податкового контролю, зокрема поза межами державних кордонів [31, с. 231].

Також, безумовно, при визначенні поняття податкової інформації в аспекті її обміну слід виходити і з положень міжнародних актів, підписаних та ратифікованих Україною.

Так, наприклад, ст.4 Конвенції Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 в редакції Протоколу про внесення змін і доповнень до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 27.05.2010 визначає, що Сторони, зокрема, як передбачено в цьому розділі, здійснюють обмін будь-якою інформацією, яка може бути доречною для виконання чи застосування внутрішнього законодавства, яке стосується податків, передбачених цією Конвенцією [6]. Таким чином, тут слід констатувати, що в аспекті міжнародного обміну податковою інформацією таке визначення податкової інформації повинне враховувати й підходи щодо її розуміння не лише в Україні, а й в іноземних державах, визначених їх внутрішнім законодавством. Вважаємо, що визначення І. В. Легети з урахуванням вище наведених положень можна й взяти за основу при визначенні нами комплексного поняття «адміністративно-правовий механізм забезпечення обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн».

Щодо поняття власне «обмін» податковою інформацією, то вперше порядок обміну податковою інформацією на внутрішньому адміністративному рівні було врегульовано вже давно не чинним на сьогодні Порядком обміну інформацією за спеціальними запитами, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України № 185 від 18.06.97 [32]. Однак, ані цей акт, ані усі подальші аналогічні накази, як і чинний на сьогодні Порядок обміну податковою інформацією з КОІК, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118 [33], не містять цього поняття.

Дослідження наукових джерел у сфері діяльності, пов'язаної з інформацією, свідчить, що інформація може бути предметом вчинення різного роду дій щодо неї, які можуть складати сутність відповідного поняття – створення, збирання, одержання, аналізу, оброблення, зберігання, використання, передачі, поширення, охорони, захисту тощо. Кожне з цих понять несе своє смислове значення, яке, однак, у кожному з аспектів його використання може й мати різне значення. При цьому, деякі з них можуть розумітися також і як синоніми. Така діяльність з інформацією є навіть складовою предмета комплексної галузі права, яка виокремлюється у науці та вивчає суспільні інформаційні відносини, – інформаційного права [34, с. 20].

На наш погляд, поняття «обмін» в аспекті міжнародного обміну інформацією можна розглядати у вузькому та широкому змісті.

Слід погодитися з Н. М. Герасименком, що 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 [21, с. 8]. Однак, як нам здається, в аспекті власне «обміну» податковою інформацією між компетентними органами України та іноземних країн, то сам «обмін» можна розглядати виключно як дії щодо отримання компетентними органами України

такої інформації від КОІК чи передачі ними цієї інформації цим іноземним компетентним органам. Таке розуміння обміну можна було б вважати вузьким. Усі інші дії, які зазвичай передують передачі такої інформації, тобто обміну нею, складають зміст іншої діяльності, а саме вже визначених нами дій зі створення, збирання, одержання (в межах країни), аналізу, оброблення, зберігання, використання, передачі, поширення, охорони, захисту такої інформації. У вузькому значенні обміну вони не охоплюються ним. Така діяльність є більше вже забезпеченням міжнародного обміну податковою інформацією і вона є предметом адміністративно-правового регулювання з боку держави. І саме в такому широкому значенні, на наш погляд, і варто її розглядати в аспекті визначення та вивчення адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Розуміння поняття «обмін» у широкому його значенні, яке б охоплювало й усю зазначену діяльність по забезпеченню відповідного обміну, надасть змогу належно дослідити сам зазначений адміністративно-правовий механізм. Зазначене твердження, на наш погляд, ґрунтується й на укладених Україною міжнародних договорах.

Так, наприклад, ст.5 Конвенції Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 передбачає, що якщо при спонтанному обміні інформації, яка міститься в податкових досьє запитуваної держави, недостатньо для задоволення цієї державою прохання про надання інформації, то ця держава вживає всіх відповідних заходів для надання запитуючій державі запитуваної інформації [35]. Очевидно, що такими заходами можуть бути й різного роду дії по забезпеченню відповідного міжнародного обміну податковою інформацією, а саме збирання, одержання, аналіз, оброблення, зберігання, охорона та захист тощо такої інформації.

Поняття будь-якого обміну інформацією передбачає й взаємодію декількох суб'єктів цього обміну, якими у міжнародному обміні є КОІК. Таким чином, для належного розуміння поняття обміну податковою інформацією з КОІК варто окреслити й розуміння поняття «компетентні органи іноземних країн».

Як уже фактично нами було зазначено вище, поняття КОІК стосується переважно міжнародно-правового елемента у адміністративно-правовому механізмі міжнародного обміну податковою інформацією, а тому фактично позбавлене внутрішнього адміністративно-правового змісту. КОІК, з якими Україна зобов'язується здійснювати обмін податковою інформацією, зазвичай визначаються самими країнами та відображаються у актах міжнародного законодавства.

Так, наприклад, ст.3 Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 12.01.1993 визначає, що термін «компетентний орган» означає стосовно України – Міністра фінансів України або його повноважного представника, і, стосовно Польщі – Міністра фінансів Польщі або його повноважного представника [36]. Натомість, наприклад, ст.3 Конвенція між Урядом України і Урядом Федеративної Республіки Бразилія від 16.01.2002 термін «компетентний орган» визначає у випадку України – Державну податкову адміністрацію України або її повноважного представника, а у випадку Бразилії – Міністра фінансів, Секретаря Федеральної служби доходів або їх повноважних представників [37].

Важливе місце в системі внутрішніх відносин обміну податковою інформацією з КОІК посідає його правове забезпечення. За допомогою правових засобів здійснюється вплив на суспільні відносини, які виникають та пов'язані з обміном податковою інформацією. Правове забезпечення обміну податковою інформацією КОІК є однією із функцій державних, насамперед, фінансових та податкових органів. Удосконалення внутрішньо-правової основи обміну податковою інформацією є неодмінною умовою успішного виконання завдань, що визначаються міжнародними актами, укладеними Україною.

Правове забезпечення обміну податковою інформацією з КОІК здійснюється, зокрема, й засобами адміністративно-правового характеру та охоплює фактично усі види діяльності, як то його правове регулювання, правозастосовну діяльність, пов'язану з таким обміном, правоохоронну

діяльність по забезпеченню законності у цій сфері. Вбачається, що особливе місце серед таких засобів займає адміністративно-правовий механізм забезпечення такого обміну, який фактично об'єднує усі правові явища та усю правову діяльність адміністративно-правового характеру.

У науці адміністративного права поняття «адміністративно-правовий механізм» обумовлюється змістом низки понять, а саме понять «механізм» та «адміністративно-правовий механізм».

Лексично поняття «механізм» означає внутрішню будову, систему чогонбудь; сукупність станів і процесів, з яких складається певне фізичне, хімічне та інше явище [38, с. 695]. Вже з цього визначення зрозуміло, що дослідження поняття механізму потребує дослідження певної структури явища та взаємозв'язку його елементів. Слід погодитись із Ю. В. Кривицьким, що осмислення поняття «механізм» (в широкому значенні) передбачає: 1) складність його внутрішньої будови; 2) системність, узгодженість організації його елементів (компонентів); 3) здатність до динаміки, визначеного цілеспрямованого функціонування; 4) схильність до самоорганізації або зовнішнього управління [39, с. 18]. Перенісши таке розуміння на мову юриспруденції розумітимемо в юридичному аспекті під терміном «механізм» сукупність методів, форм, прийомів, способів, завдяки правильному використанню яких можливо буде досягти оптимальної організації всіх елементів системи, їх ефективного функціонування, що в результаті повинно призвести до отримання бажаного результату [40, с. 37–38].

Подальший науковий аналіз лише підтверджує висловлене твердження, що у юридичній науці застосовуються різні термінологічні конструкції, складниками яких є класичний «механізм», а саме: «правовий механізм», «адміністративно-правовий механізм», «механізм адміністративно-правового регулювання», «механізм державного управління» та багато інших. Розглядаючи такі конструкції, теоретики спираються на основоположні засади та зміст поняття «механізм правового регулювання» [41, с. 563]. І це, на наш погляд, не є дивним.

Адміністративне право у системі права розглядається як його галузь, тобто є однією із складових права як системного явища. Очевидним є те, що адміністративно-правовий механізм є складовою правового механізму як більш загального поняття, або ж навіть його різновидом, а відтак, між розумінням механізму та адміністративно-правового механізму стоїть поняття правового механізму. Зауважимо, що щодо поняття правового механізму досить часто як синонім вживається також й термін «механізм правового регулювання». Зазначене підтверджує бодай те, що і у науці адміністративного права досить часто поняття «адміністративно-правовий механізм» розглядається як синонім поняття «механізм адміністративно-правового регулювання» [42, с. 35; 43, с. 91]. Вважаємо, що в аспекті дослідження адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК не вбачаємо суперечності чи відмінностей у цих поняттях та також розглядаємо їх як синоніми. В аспекті логічності вивчення відповідного видового поняття адміністративно-правового механізму його неможливо визначити без правильного розуміння й правового механізму загалом.

У науці питання правового механізму неодноразово досліджувалося у загальній теорії держави та права та щодо нього сформувалася ціла низка думок.

Так, під правовим механізмом, зокрема, розуміють сукупність правових засобів, за допомогою яких поведінку суб'єктів суспільних відносин приводять у відповідність із приписами, що містяться в нормах права [44, с. 261]. Висловлене також й розуміння правового механізму як певної конструкції, що передбачає дію послідовно організованих юридичних засобів, які дають можливість досягти конкретної юридичної мети з дотриманням відповідної процедури. Кожна ланка такого механізму є самостійним комплексом юридичних засобів [45, с. 13]. Правовий механізм визначають також як систему правових засобів, способів та форм, за допомогою яких забезпечується впорядкування суспільних відносин, задоволення інтересів суб'єктів права, встановлення правопорядку в суспільстві, вирішення конфліктів, досягнення

соціального компромісу в правовій сфері [46, с. 357]. Розмірковуючи загалом про механізм правового регулювання, О. М. Куракін звертає увагу на мету механізму правового регулювання як функціонування комплексу правових засобів, організованих найбільш послідовним чином з метою подолання перешкод, що стоять на шляху задоволення інтересів суб'єктів права. Така мета, на його погляд, полягає у сприянні задоволенню інтересів суб'єктів права та їх гарантування. Вчений вважає, що розрізняють змістовні та формальні ознаки механізму правового регулювання. Перша з них передбачає наявність визначених цілей, ступінь досягнення яких дозволяє говорити про рівень ефективності механізму, що класифікуються за значимістю (головні та другорядні), часом (перспективні і найближчі), результатами (кінцеві та безпосередні) тощо. Всі вони спрямовані не тільки на окремих суб'єктів, а й забезпечують загальне закріплення й стимулювання розвитку суспільних відносин, створюють умови для виникнення нових, запобігають виникненню їх суспільно шкідливих проявів, формуючи сукупність уявлень про моделі майбутнього результату, здатного задовольнити вихідні потреби в умовах існування можливостей, оцінених за результатами минулого досвіду. Не залежно від класифікацій, будь-які цілі механізму правового регулювання вимагають застосування, серед іншого, й правових засобів, що забезпечують динаміку праворегулятивного процесу [47, с. 30; 48, с. 47].

Узагальнивши висловлені у науці думки Т. І. Тарахонич визначає й підходи до структурних елементів правового механізму. На його думку можна визнати існування широкого підходу, у межах якого елементну структуру правового механізму складають складові системи, що використовуються в процесі впорядкування суспільних відносин: а) норми права; б) нормативно-правові акти; в) юридичні факти; г) правовідносини; ґ) тлумачення; д) реалізацію права; е) законність; є) правосвідомість; ж) правова культура; з) правомірна поведінка; и) протиправна поведінка; і) юридична відповідальність. Поряд з цим вузький підхід дозволяє тлумачити структурні елементи правового механізму в контексті безпосередньо елементної будови

механізму, а саме: а) норми права; б) нормативно-правові акти; в) правові відносини; г) реалізація права; ґ) законність [49, с. 105–106].

З наведених міркувань, на наш погляд, вбачається, що правовий механізм функціонує задля досягнення певної юридичної мети у визначеній законом процедури за допомогою певної сукупності юридичних інструментів, яку складають, зокрема, норми права, певні правові відносини, правові акти тощо. У зв'язку з цим, й поняття правового механізму варто розуміти як певну сукупність цих визначених правових явищ, які з метою досягнення правової цілі загалом складають певну активну систему та перебувають між собою у взаємодії.

З огляду на те, що предметом адміністративного права є суспільні відносини в сфері державного управління, які виникають під час здійснення органами виконавчої гілки влади виконавчо-розпорядчої діяльності, адміністративно-правовий механізм слід розглядати як структурний елемент державно-правового механізму в частині реалізації управлінської функції держави [50, с. 17].

Виходячи з наведених нами положень про правовий механізм, слід погодитися й з висловленими у науці твердженнями, що адміністративно-правовий механізм – це сукупність правових засобів, за допомогою яких здійснюється правове регулювання суспільних відносин у сфері адміністративного права [51, с. 64]. Адміністративно-правовий механізм за своєю сутністю – це правове регулювання певної сфери нормами адміністративного права, яке є комплексним та спрямованим на досягнення єдиної мети [52, с. 292], це система правових засобів, які інтегровані та організовані таким чином, що дозволяють послідовно та ефективно забезпечити правове регулювання суспільних відносин нормами адміністративного права [52, с. 293]. Саме з такого підходу до розуміння адміністративно-правового механізму, на наш погляд, варто виходити й при окресленні поняття адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК.

Не дивлячись на те, що обмін податковою інформацією з КОІК є одним з видів діяльності у сфері міжнародного права – міжнародного обміну інформацією, який врегульовується нормами міжнародного права, насамперед, міжнародними двосторонніми та багатосторонніми угодами держав як суб'єктів міжнародного права, сам адміністративно-правовий механізм обміну є виключно внутрішньодержавним утворенням, відносини в якому є внутрішніми відносинами в межах держави. На забезпечення виконання зобов'язань України з обміну в межах держави Україна спрямована ціла сукупність правових засобів адміністративно-правового характеру.

Такими, наприклад, слід вважати нормативні акти адміністративно-правового характеру, які врегульовують відповідну діяльність компетентних органів України, зокрема, вже наведений вище наказ Міністерства фінансів України від 16.04.2022 №118 «Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн». З аналогічною ціллю було прийнято Міністерством фінансів України й наказ від 26.05.2023 № 282 «Про затвердження Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки» [53]. Поряд з нормами права, існує й забезпечення на рівні створення компетентних органів, які наділяються відповідною компетенцією, насамперед, Міністерство фінансів України та податкові органи тощо. Запроваджуються також й відповідні процедури. Як вбачається з Конвенції Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988, вона визначає окремі особливості обміну податковою інформацією між компетентними органами різних країн, передбачаючи фактично окремі форми такого обміну – 1) обмін інформацією на прохання; 2) автоматичний обмін інформацією та 3) спонтанний обмін інформацією. Відповідно існують й спеціально створені процедури стосовно реалізації кожної з зазначених форм, в якій реалізуються дещо різні зі своїми особливостями адміністративно-процедурі правовідносини. Таким чином, варто розуміти, що адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними

органами іноземних країн не є чимось однорідним, а складає певну сукупність злагоджених елементів, які перебувають у зв'язку між собою, утворюючи єдине ціле – його внутрішню систему. Структура адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є тією характеристикою, яка дозволить наповнити визначення відповідного поняття важливими його складовими.

У науці адміністративного права структура адміністративно-правового механізму визначається багатьма науковцями (зауважимо, що переважно через структуру механізму адміністративно-правового регулювання, які, як уже було зазначено вище, розглядаються як синоніми).

Так, наприклад, І. П. Голосніченко структурними елементами механізму адміністративно-правового регулювання визначає чотири його складових: 1) норми адміністративного права; 2) адміністративно-правові відносини; 3) акти тлумачення норм адміністративного права та 4) акти реалізації адміністративно-правових норм і відносин [54, с. 14]. Аналогічно зазначену структуру розглядає й С. Т. Гончарук, виділяючи у ній адміністративно-правові норми, акти тлумачення та реалізації адміністративно-правових норм і адміністративно-правові відносини [55, с. 23]. Натомість, наприклад, О.І.Остапенко у цьому механізмі вбачає п'ять елементів, а саме: 1) норми адміністративного права; 2) акти тлумачення норм адміністративного права; 3) акти застосування норм адміністративного права; 4) адміністративно-правові відносини, що виникають, реалізуються та припиняються під час застосування норм адміністративного права; 5) державно-владні повноваження суб'єктів адміністративно-правового регулювання [56, с. 142].

У науці зроблені й узагальнюючі висновки щодо структури адміністративно-правового механізму.

Так, наприклад, С. І. Лекарь зауважує, що проведені дослідження юридичної літератури показали, що найбільш точним є виділення в структурі адміністративно-правового механізму двох взаємопов'язаних елементів: правової основи, тобто сукупності правових засобів, та інституційного блоку,

тобто структури і діяльності відповідних державних органів [57, с. 34]. Висловлюються й думки, щодо існування у механізмі адміністративно-правового регулювання органічного (норми права, акти реалізації норм права, правові відносини) та функціонального (юридичний факт, правова свідомість суб'єктів адміністративно-правового регулювання, законність, акти тлумачення норм права, акти застосування норм права) складників [58, с. 32–33]. При цьому, також зауважується, що перелік елементів як складових частин механізму адміністративно-правового регулювання визначається як не остаточний, а такий, який може змінюватися, доповнюватися залежно від напрямів наукових досліджень і проблем, що вирішуються дослідниками [56, с. 142].

Вважаємо, що висловлені науковцями підходи можуть бути взяті до уваги, а адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК як певне структурне явище слід розглядати як таке, яке об'єднує в собі нормативний, інституційний, процедурний та правоохоронний елементи (складові), а саме: а) адміністративно-правові норми, що визначають підстави, умови та порядок застосування адміністративних заходів для обміну податковою інформацією з КОІК; б) інституційну систему забезпечення обміну податковою інформацією з КОІК, яку складають система уповноважених суб'єктів, наділених повноваженнями щодо збирання, оброблення, аналізу, зберігання, використання, передачі, охорони, захисту, обміну податковою інформацією з КОІК; в) адміністративні процедури, у межах яких здійснюється обмін податковою інформацією з КОІК; г) адміністративну відповідальність за порушення суб'єктами права встановлених державою правил, пов'язаних з обміном податковою інформацією з КОІК.

При цьому, варто враховувати, що адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК не є чимось незмінним. Його формування визначається як зовнішніми, тобто міжнародними, так і внутрішньо-державними чинниками, які, крім того, й не є сталими. Так, наприклад, ще зовсім нещодавно, Україна здійснювала обмін податковою

інформацією виключно в межах форм обміну інформацією на прохання та спонтанного обміну інформацією. Однак, приєднавшись у 2022 році до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки від 29.10.2014, в Україні з'явився обов'язок здійснювати й автоматичний обмін такою інформацією. Відтак, на сьогодні можна цілком обґрунтовано стверджувати, що з цією метою наразі в Україні формується й та складова адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією, яка забезпечуватиме й автоматичний обмін інформацією.

З урахуванням наведеного, вважаємо, що *під адміністративно-правовим механізмом обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн слід розуміти систему правових засобів (адміністративно-правових норм, інституційних елементів, адміністративних процедур та адміністративної відповідальності), за допомогою яких забезпечується адміністративно-правовий вплив на суспільні відносини, що виникають в процесі отримання та використання компетентними органами України визначеної укладеними Україною міжнародними угодами податкової інформації від компетентних органів іноземних країн, а також забезпечення передачі та передача цієї інформації цим органам в межах цих угод.*

1.3. Мета, завдання та функції адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн

Будь-який адміністративно-правовий механізм має власну мету, завдання та функції. Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК у цьому значенні не є винятком. Уся сукупність адміністративно-правових засобів, що формують зміст цього механізму, мають бути підібрані у такий спосіб, який би ефективно врегульовував спільну діяльність відповідних суб'єктів цього механізму.

Поняття мети, завдань та функцій у науці є дискусійним. Досить часто ці поняття ототожнюються, що не сприяє науковому пошуку у вирішенні відповідної проблематики. Так, наприклад, визначаючи зміст понять «мета» й «завдання», Д. В. Мандичев зазначає, що вони часто вживаються як синоніми. Це, на його думку, зумовлюється семантичною близькістю, а в деяких значеннях - і тотожністю цих слів: мета - те, до чого прагнуть, чого намагаються досягти; завдання - те, що необхідно здійснити, виконати. Мета як абстрактне моделювання результату майбутньої діяльності спрямовує її, мотивує й регулює. Водночас виконанню завдання завжди (принаймні так має бути) передують уявне передбачення його результатів, наслідків, а те, що варто зробити, є також тим, до чого прагнуть і що обов'язково необхідно здійснити. Крім того, в українській мові допускається паралельне вживання слів «ціль» (зазвичай у множині – «цілі») та «мета» як абсолютних синонімів [59, с. 66].

Щодо поняття мети, завдань та функцій висловлено багато різних думок.

Так, зокрема, Н. І. Клименко вважає, що мета – це поняття стратегічне, яке визначає напрям та результат діяльності, а завдання – поняття тактичне, складова частина мети [60, с. 59]. На думку О. С. Проневич, завдання суб'єкта права є цілями, досягнути яких він має прагнути у своїй діяльності. На його думку, реальні, часткові цілі, досягнення яких передбачається для отримання основного результату діяльності, складають зміст завдань, поставлених перед суб'єктом права [61, с. 55]. Л. М. Ніколенко також вбачає відмінність мети від завдань. На її думку, мета є кінцевим результатом, на досягнення якого направлена діяльність, а завдання визначаються як способи дії, прийоми, етапи на шляху до їх досягнення. Отже, мету не можна ототожнювати із завданнями [62, с. 111]. На думку В. І. Щербини завдання являє собою активізовану, конкретизовану та сформовану перед кимось або чимось мету (ціль) [63, с. 57]. О. Г. Комісаров дійшов же висновку, що завдання – це цілі, досягнення яких бажане до певного (визначеного) моменту часу в межах періоду стратегічного планування. До цього, наголошує вчений, варто додати, що цілі можуть бути недосяжними на конкретний (запланований) момент, але наближення до них за

цей час має відбуватися постійно. Проте завдання, на відміну від цілей, повинні бути здійсненими, хоча не завжди можна вимагати їх здійснення. Поряд із цим розглядається мета, яку ніколи не можна досягти, але до якої треба постійно наближатися, що отримала назву «ідеал» [64, с. 90].

Щодо поняття функції, то його зміст також є дискусійним.

Насамперед зауважимо, що поняття функції широко використовується у математиці та системному аналізі. Зокрема, у системному аналізі під функціями розуміється характеристика, яка визначає зміну її станів, призначення та необхідність існування певної системи [65, с. 263]. Загальним формулюванням функцій будь-якої організаційної системи є перетворення ресурсів і знань на задоволення суспільних потреб [66, с. 140].

Однак, щодо сфери права, то, наприклад, М. І. Мельник та М. І. Хавронюк зазначають, що в одному випадку законодавець під функціями розуміє призначення державного органу, його роль, місце у структурі державного апарату, коло проблем, за вирішення яких він відповідає. В іншому разі функції розуміються інакше – як певне коло дій, які має виконувати державний орган [67, с. 11]. На думку С. Г. Глущенко, щодо спеціалізованих судів поняття «функція» використовується для характеристики певної діяльності якого-небудь органу чи особи. Водночас ним оперують для позначення зовнішнього прояву властивостей якого-небудь предмета у певній системі відносин. Тобто функції вищих спеціалізованих судів залежать від місця й ролі кожного з них як у системі органів судової влади, так і в суспільстві [68, с. 37].

Досить цікавими в аспекті мети, завдань та функцій адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, є й висловлені науковцями положення щодо відповідних характеристик механізму правового регулювання.

Так, як зазначає Є. О. Голікова основною метою механізму правового регулювання загалом є упорядкування та задоволення потреб та інтересів суб'єктів [69, с. 131]. Т. А. Шумейко визначає завдання правового механізму як

нормативно визначені шляхи досягнення мети даного правового механізму, які привносять у діяльність суб'єктів належну юридичну та організаційну визначеність [70, с. 154]. На думку ж Н. О. Бабич, будь-якому механізму правового регулювання властивий комплекс певних завдань (цілей), спрямованих на досягнення мети такого механізму, що не можуть бути неузгодженими з метою механізму та сутністю функцій держави, які реалізуються в межах механізму [71, с. 42]. За допомогою функцій розкривається зміст конкретного механізму, адже вони забезпечують досягнення мети і виконання певного комплексу завдань [72, с. 57].

Таким чином, за наслідками проведеного аналізу співвідношення понять мети, завдань та функцій маємо констатувати, що мета адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК – це самостійна та найголовніша його характеристика, адже від її чіткості та спрямованості залежить формулювання завдань та функцій цього механізму як системи правових засобів, за допомогою яких забезпечується адміністративно-правовий вплив на відповідні суспільні відносини.

Вважаємо, що *метою* адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є своєчасне, ефективне та повне отримання компетентними органами України податкової інформації від КОІК та така ж передача ними цієї інформації іноземним компетентним органам. Саме таке розуміння мети відповідного механізму, на наш погляд, відповідатиме його призначенню. Саме такого результату хоче досягти законодавець України при формуванні відповідних внутрішніх механізмів забезпечення міжнародного обміну податковою інформацією у внутрішньому законодавстві та практиці його застосування.

Забезпечення досягнення своєчасного, ефективного та повного отримання компетентними органами України податкової інформації від КОІК та такої ж передачі ними цієї інформації іноземним компетентним органам повинне відбуватися через виконання певних завдань зазначеного механізму. Завдання адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК

є певним наперед визначеним обсягом діянь, рішень, процесів чи процедур, які реалізуються у заздалегідь визначеній послідовності та порядку, та належне виконання (вирішення) яких сприяє досягненню мети адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК.

Аналіз законодавства у сфері адміністративного забезпечення обміну податковою інформацією з КОІК дає можливість нам сформулювати такі **завдання** відповідного механізму:

- створення ефективної нормативно-правової основи для функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. При реалізації цього завдання варто звернути на те, що мова йде не просто про створення нормативно-правової основи для функціонування адміністративно-правового механізму, а створення саме ефективної нормативно-правової основи.

Так, слід вказати, що у науці на сьогодні активно досліджується питання ефективності законодавства та правових норм [73; 74; 75]. Зокрема, наприклад, Г. В. Тимченко під «ефективним законодавством» розуміє таке законодавство, що здатне привести до потрібних результатів, викликати найбільший ефект, при цьому «ефективність законодавства» на думку науковця є рівнем досягнення потрібного ефекту, результату [76, с. 42]. Таким чином, виконання відповідного завдання адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК вимагає прийняття на забезпечення відповідного механізму таких нормативних актів у сфері обміну податковою інформацією, які б призводили до потрібних результатів, викликати найбільший ефект, тобто до досягнення мети адміністративно-правового механізму;

- створення ефективної організаційної основи для функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. У межах виконання цього завдання повинна бути створена, насамперед, інституційна основа відповідного механізму, яку складає система державних органів та інших суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну;

- забезпечення виконання Україною міжнародних зобов'язань в межах укладених нею міжнародних договорів, що визначають підстави, порядок та процедури обміну податковою інформацією з КОІК;

- забезпечення збереження конфіденційності податкової інформації, надісланої чи одержаної в процесі обміну з компетентними органами іноземних держав. Зазначене завдання є одним з найбільш важливих та найбільш специфічних у порівнянні з іншими завданнями, у зв'язку з чим воно буде нами буде проаналізоване у роботі окремо.

Функціями адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК слід розуміти основні напрями діяльності суб'єктів цього механізму задля досягнення мети механізму.

Функцій адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, на наш погляд, є дві:

- *нормотворча*. В межах цієї функції виконується таке завдання адміністративно-правового механізму як створення ефективної нормативно-правової основи для функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Таку функцію, насамперед, виконують Верховна Рада України, яка приймає закони, що визначають основи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Крім того, нормотворчу функцію на підзаконному рівні досить активно здійснює також Міністерство фінансів України, яке врегульовує правові відносини, які виникають у межах механізму адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК шляхом прийняття різного роду наказів. Найбільш відомим з таких наказів безумовно є наказ Міністерства фінансів України 16.04.2022 №118 «Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн»;
- *правозастосовна*. Зазначена функція притаманна багатьом органам державної влади. Зазначену функцію варто розглядати і як функцію адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК.

Застосування права є однією з форм його реалізації, яка, як зауважується у науці, має державно-владний організуючий характер компетентних державних органів та уповноважених державою осіб і спрямована на виникнення, зміну або припинення правових відносин шляхом видання індивідуальних актів застосування правових норм у певних формах, а також на конкретизацію правового регулювання та охорону суспільних відносин. Застосування правових норм має управлінські, соціально-політичні функції, а також виконує профілактичні та виховні завдання. Зміст правозастосовчої діяльності можна розглядати з позицій інтелектуально-вольових характеристик, як-от: пізнання, відображення, аналіз, синтез, правове мислення, конструктивні функції і т.д. [77, с. 42]. При цьому, останнім часом застосування права розглядається як багатоаспектна практична діяльність, яку не слід її обмежувати лише прийняттям рішень, адже останнє є тільки її кінцевим результатом, а правозастосуванням є безпосереднім процесом реалізації прав та обов'язків, є каналами та чинниками, через які право впливає на поведінку людей. У зв'язку з цим, як наслідок, вказується, що правозастосування є необхідним коли: без нього неможливе виникнення прав та обов'язків учасників правовідносин; права та обов'язки, які виникли в учасників правовідносин, не можуть бути реалізовані без владного втручання держави [78, с. 24].

Державні органи, які приймають рішення у сфері обміну податковою інформацією з КОІК, насамперед, ДПС як компетентний орган України у відносинах з обміну податковою інформацією, аналізуючи норми чинного, зокрема, й міжнародного, законодавства та реалізуючи їх роблять висновки щодо можливості або неможливості надсилання запиту про надання податкової інформації компетентному органу іноземної держави, приймають рішення щодо надання чи відмову у наданні податкової інформації КОІК. Таким чином, застосування положень законодавства, які врегульовують відповідні правовідносини, в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК здійснюється щодо конкретних фактичних

ситуацій, спрямоване на конкретизацію правового регулювання у відповідних правовідносинах. Без відповідної діяльності компетентних органів України, що здійснюється в межах адміністративно-правового механізму обміну КОІК, неможливим є реалізація прав та обов'язки відповідних учасників правовідносин – як тих, які є внутрішніми та виникають в межах відповідного адміністративно-правового механізму, так і тих, які можна розглядати як міжнародні відносини у сфері обміну податковою інформацією.

Як уже зазначали вище, окремо проаналізуємо, одне із завдань адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК – а саме завдання з забезпечення збереження конфіденційності податкової інформації, надісланої чи одержаної в процесі обміну з компетентними органами іноземних держав. На проблематиці захисту такої інформації у відповідних механізмах неодноразово зверталася увага у науці [79; 80]. Проблема забезпечення конфіденційності інформації є комплексною, вона супроводжується як проблемами технічного забезпечення, так і можливими проблемами корупції і можливого витоку конфіденційної інформації [81, с. 77].

Міжнародно-правові документи 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, поводяться 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, за наявності попереднього дозволу вповноваженого органу Сторони, що надає інформацію.

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

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 [82].

Конфіденційність податкової інформації, що передається в межах механізмів обміну податковою інформацією з КОІК 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 України «Про інформацію» інформацією з обмеженим доступом є конфіденційна, таємна та службова інформація [23].

Не дивлячи на те, що правовий режим податкової інформації на предмет її конфіденційності на рівні закону 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) [24].

Виходячи з наведеного, можна констатувати, що податкова інформація, яка є предметом обміну з КОІК, є конфіденційною, вона підлягає захисту згідно з внутрішнім та міжнародним законодавством, а відтак, адміністративно-правовий механізм обміну такою інформацією з КОІК в силу важливості положень про конфіденційність повинен передбачати одним з своїх завдань забезпечення дотримання такої конфіденційності. Маємо погодитися з п.10 розділу I Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних держав, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16 квітня 2022 року № 118, що «будь-яка інформація, надіслана та одержана в процесі обміну з компетентними органами іноземних держав, є інформацією з обмеженим доступом» [33].

На наш погляд, забезпечення конфіденційності інформації, яка передається в межах механізмів обміну податковою інформацією з КОІК, має декілька напрямів, а саме: 1) забезпечення конфіденційності податкової інформації, отриманої податковими органами України від КОІК 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 КОІК 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 КОІК, 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 обмінюються 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 КОІК 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 [83, 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 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 [84]. Таким чином, загалом можна стверджувати, що Україна в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК 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 КОІК 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 КОІК, є конфіденційною та можливості її розголошення визначається цими міжнародними актами, які, зазвичай, не передбачають можливість 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 КОІК. 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 КОІК 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 КОІК. 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 ЄС 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 [80, 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 КОІК. Відтак, внутрішній адміністративно-правовий механізм повинен забезпечувати захист такої інформації. Перед наданням податкової інформації КОІК на їх запит податкові органи України повинні проаналізувати її на предмет наявності у ній тієї податкової інформації, яка не може бути передана КОІК, зокрема, на наявність у ній комерційної таємниці. При цьому, вбачається, що це завдання податкових органів є не з простих, 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. 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 [85].

У науці визначається, що комерційна таємниця має значущий вплив на економічний успіх підприємства і визначається декількома ключовими аспектами: 1) конкурентна перевага – комерційна таємниця може надавати підприємству унікальні методи, процеси, технології або інші конфіденційні знання, які не є доступними для конкурентів; 2) можливість монополізації – ексклюзивний доступ до певних інформаційних або технічних знань може дозволити підприємству контролювати певний сегмент ринку, що призводить

до зростання його вагомості; 3) збільшення прибутків – використання комерційної таємниці може покращити якість продуктів чи послуг, знизити витрати виробництва або збільшити ефективність процесів; 4) створення бар'єрів для конкурентів – захист комерційної таємниці може ускладнити завдання конкурентам створити подібні продукти чи послуги; 5) привернення інвестицій та партнерів – володіння цінною комерційною таємницею може зробити підприємство більш привабливим для інвесторів та партнерів, оскільки це демонструє його унікальність і можливість забезпечити високий рівень конкурентоспроможності; 6) захист інновацій – комерційна таємниця може допомогти зберегти інновації в таємниці, що дозволяє підприємству першим впроваджувати нові рішення на ринку і здобувати перевагу над конкурентами [86, с. 314]. Зазначені аспекти вказують, що кваліфікація інформації як 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 самотійно 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 [87, с. 351].

В той же час, варто також констатувати, що існуюче внутрішнє адміністративно-правове регулювання, яке забезпечує міжнародний обмін податковою інформацією, не містить належних 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 КОІК у разі наявності у ній комерційної таємниці або іншої таємниці, наявність якої перешкоджає її передачі згідно з міжнародно-правовими актами України.

Слід констатувати також певну недосконалість внутрішнього адміністративного законодавства, яке врегульовує внутрішні процедури обміну податковою інформацією з КОІК.

Так, на сьогодні внутрішні адміністративно-правові процедури із забезпечення обміну податковою інформацією з КОІК врегульовуються Порядком обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, який викладений у новій редакції наказом Міністерства фінансів України від 29.08.2025 № 446 «Про внесення змін до Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн». Попередня редакція відповідного Порядку взагалі не містила жодних положень про захист конфіденційної інформації, яка передається в межах процедур обміну. Відтак, було очевидним, що він не спрямовував податкові органи на необхідності чіткого дотримання у своїй діяльності положень міжнародно-правових актів щодо захисту інформації, яка є предметом обміну. При чому, це стосувалося як тієї інформації, яка отримувалася податковими органами України від КОІК, так і тієї інформації, яка надавалася податковими органами України на запит КОІК. На сьогодні варто констатувати, що діюча редакція Порядку є значно якіснішою у врегулюванні відповідного питання. Так, зокрема, п.4 розділу III Порядку на сьогодні вже передбачає, що у задоволенні вхідного запиту може бути відмовлено, зокрема, з тієї підстави, що виконання запиту призведе до розкриття комерційної, промислової або державної таємниці або інформації, розкриття якої суперечитиме публічному порядку. В той же час, в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК доцільно було б більш якісніше врегулювати і питання конфіденційності тієї інформації, яка отримується податковими органами України від КОІК. Для цього 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».

1.4. Принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн

З аналізу законодавства вбачається, що на сьогодні воно не містить прямих положень, в яких було б закріплено принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Аналогічний висновок можна зробити, проаналізувавши і положення наукової думки – питання про принципи цього механізму не були предметом наукового вивчення. Вважаємо, що така прогалина повинні бути усунута.

Не дивлячись на те, що у правовій науці не знаходимо визначення поняття принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, визначення принципів інших адміністративно-правових механізмів у науці, поміж тим, надається.

Так, наприклад, О. С. Доценко надає визначення принципів адміністративно-правового механізму протидії організованій злочинності, під якими розуміє систему однаково значимих, взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих основних положень, які переважно закріплені в нормативно-правових актах і спрямовані на забезпечення ефективної діяльності суб'єктів протидії організованій злочинності, відповідають

закономірностям розвитку суспільства й меті протидії організованій злочинності [88, с. 89]. О. М. Філоненко визначає принципи адміністративно-правового механізму обмеження права власності, під якими розуміє визначену в адміністративно-правових нормах й обумовлену загальним рівнем розвитку суспільних відносин у сфері власності систему науково обґрунтованих та загальнозначущих основоположних ідей, базових положень, засадничих норм, керівних правил, якими встановлюються основні вимоги до функціонування кожного його елемента зокрема, та усього механізму в цілому, а також визначається основна ідея, загальна спрямованість та об'єктивні закономірності його розвитку [89, с. 95-96].

З цих та інших наукових положень вбачається, що поняття принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є різновидом більш широких понять, які є категоріями правової науки – принципів права загалом та принципів адміністративного права, зокрема. Відтак, визначення поняття принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК повинне ґрунтуватися на цих більш загальних по відношенню до нього понять.

У правовій науці загалом, як і науці адміністративного права, зокрема, принципам права приділяється надзвичайно велике значення.

Принципи в праві виходячи з філологічного їх розуміння є його основами, началом. Вони лежать в основі правової діяльності, певної теорії науки, внутрішнього переконання людини тощо [90, с. 547]. Відтак, у правовій науці принципи права розглядаються як такі засадничі ідеї права, які визначають зміст і спрямованість його норм та характеризуються системністю, взаємоузгодженістю, універсальністю, загальнообов'язковістю, стабільністю, предметною визначеністю, загальнозначущістю й регулятивністю. [91, с. 42]. Принципи права, як зазначає О. В. Стрельцова, характеризують зміст права, його закономірності й призначення в суспільстві. Принципи права за своєю сутністю є узагальненим відображенням об'єктивних закономірностей розвитку суспільства [92, с. 243].

У той же час, під принципами адміністративного права зазвичай розуміються загальні та стабільні вимоги, об'єктивно зумовлені засади, на яких базується адміністративна діяльність суб'єктів публічної адміністрації з метою забезпечення права, свобод і законних інтересів приватних осіб, нормального функціонування громадянського суспільства та держави [93, с. 66]. Принципи адміністративного права, як зазначає Р. С. Мельник, – це основні ідеї, положення, вимоги, що характеризують зміст адміністративного права, відображають закономірності його розвитку та визначають напрями та механізми адміністративно-правового регулювання суспільних відносин. Принципи адміністративного права охоплюють усі напрями та сфери функціонування публічної адміністрації, зокрема ті, що знаходять прояв у її надрах (внутрішньо-організаційні відносини) [94, с. 58]. Т. О. Коломоєць визначає принципи адміністративного права як основоположні наукові ідеї, об'єктивно обумовлені та стабільні, відповідно до яких сформована вся система адміністративного права, які характеризують зміст адміністративного права, відображають закономірності його розвитку і визначають напрями адміністративно-правового регулювання суспільних відносин [58, с. 46]. Зустрічаємо визначення принципів адміністративного права як імперативних, безумовних, універсальних, закріплених у нормах адміністративного права положень, які у загальних рисах окреслюють правила поведінки його суб'єктів і яким повинні відповідати адміністративно-правові норми [95, с. 44].

Виходячи з наведеного вважаємо, що принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є ті основні положення, які акумулюють та узагальнюють найбільш важливі, істотно суттєві та значущі особливості функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Принципи цього механізму здійснюють спрямовуючий вплив на нього, і є тими основними положеннями, якими мають керуватися усі суб'єкти цього механізму.

При формулюванні переліку принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК слід звернути увагу на певні їх особливості.

По-перше, принципи правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК прямо не закріплені у законодавстві, яке визначає та врегульовує функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, однак вони є такими, що закріплені у ньому опосередковано, впливають з його змісту або ж з аналізу цього законодавства. Відтак, за будь-яких умов принципи правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є нормативно визначеними.

По-друге, реалізації принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК спрямована на мету, задля досягнення якої створено та функціонує зазначений механізм. Якщо мета цього механізму при реалізації відповідних правовідносин не буде досягнута, та завдання, які стоять перед цим механізмом не будуть виконані, уся адміністративна діяльність в межах цього механізму виглядатиме не потрібною, буде беззмістовною.

По-третьє, принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, як і зазвичай інші принципи, наприклад, принципи галузей права, поділяються на загальні (загально-правові) та спеціальні. Як відомо з загально-правової науки про вчення принципів права, загальні принципи є тими принципами, що є характерними для усіх галузей права. Вони закріплені, насамперед, у Конституції України [96] та знаходять свою конкретизацію у галузевих законодавчих та інших нормативно-правових актах. Такими є і загальні принципи адміністративного права, які відповідно закріплюються як на рівні Конституції України, так і у актах адміністративного законодавства. Спеціальні ж принципи права є принципами галузевими. Такими є також і адміністративно-правові принципи, які деталізуються у адміністративному праві як конкретній галузі права.

До загальних принципів адміністративного права у науці відносять такі принципи як: принцип законності; принцип пріоритету прав та свобод людини і громадянина; принцип рівності громадян перед законом; принцип демократизму; принцип взаємної відповідальності держави і людини; суб'єктів публічної адміністрації і об'єктів публічного управління; принцип гуманізму і справедливості у взаємовідносинах між державою і людиною [97, с.82].

Говорячи про спеціальні принципи адміністративного права, науковці наголошують, що вони взаємопов'язані з принципами виконавчої діяльності публічної адміністрації. Принципи виконавчої діяльності – це потенційна основа формування галузевих принципів адміністративного права. Своєю чергою, до даної групи належать такі принципи: 1) служіння публічної адміністрації суспільству й людині; 2) обмеженість втручання публічної адміністрації у громадянське й особисте життя людини; 3) повноту прав і свобод громадян в адміністративно-правовій сфері; 4) зв'язаність публічної адміністрації законом і підконтрольність їх суду; 5) принципи гласності, відповідальності, самостійності діяльності публічної адміністрації [98, с.54].

Очевидно, що щодо адміністративно-правового механізму, то у загальних принципах цього механізму відображають загальні принципи права та адміністративного права, а у спеціальних його принципах – спеціальні принципи адміністративного, зокрема, податкового права. Крім того, принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК як певної правової категорії перегукуються також з принципами адміністративно-правових процедур, які виокремлюються у правовій науці, через що напрацювання науки щодо цих принципів також можна використовувати і при формулюванні та дослідженні принципів відповідного адміністративно-правового механізму.

Так, наприклад, Н. Л. Губерська, досліджуючи принципи адміністративних процедур, вважає, що вони формуються за рахунок «загальних принципів», які мають фундаментальне значення для закріплення і регулювання усієї процедурної діяльності в державі. Такими загальними

принципами, на її думку, є принцип верховенства права, складовими якого є принцип пріоритету прав та свобод людини і громадянина, а також принцип гуманізму у діяльності адміністративних органів; принцип законності; принцип рівності учасників адміністративної процедури перед законом; принципи гласності і відкритості; принцип об'єктивності; принцип охорони інтересів особи та держави. Поряд із загальними принципами, на думку Н. Л. Губерської, є й спеціальні принципи адміністративно-процедурної діяльності, до числа яких вчена відносить принципи ефективності, строковості, оперативності та економічності; принципи добросовісності та розсудливості; принцип використання повноважень з належною метою; принцип об'єктивності і неупередженості адміністративного органу; принцип пропорційності; принцип обґрунтованості та принцип презумпції правомірності дій і вимог особи; принцип «мовчазної згоди» та «єдиного вікна»; гарантування права особи на участь в адміністративному провадженні та принцип підконтрольності (гарантування правового захисту) [99, с. 55].

Безумовно, визначити усі як загальні, так і спеціальні принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК неможливо через достатню дискусійність у науці відповідного поняття та великий їх обсяг. Через це усі загальні та спеціальні принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, які будуть нами виділені, будуть очевидно не повним переліком цих принципів. В той же час, на нашу думку, вони відображатимуть найбільш важливі характеристики та ідеї, які на наш погляд, будуть основою побудови та функціонування відповідного адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК.

Враховуючи наведене, вважаємо, що загальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є такі принципи як верховенство права, законності. Спеціальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є такі принципи як принцип співробітництва та взаємодії у адміністративно-

правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК, принцип ефективності цього механізму, принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, принцип контролю.

Охарактеризуємо коротко ці принципи, звернувши більше уваги саме на спеціальні принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, які найбільш повно характеризують саме відповідну специфіку цього механізму.

Принцип верховенства права є фундаментальним принципом права в Україні, який є найбільш загальним для свого розуміння. Через це він є і надзвичайно дискусійним у науці.

Згідно зі ст.8 Конституції в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Як зазначає Конституційний Суд України у рішенні від 27.02.2018 № 1-р/2018, верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність; діяльність правотворчих і правозастосовних органів держави має здійснюватися за принципами, зокрема, верховенства права і прямої дії норм Конституції України, а повноваження – у встановлених Основним Законом України межах і відповідно до законів [100]. У науці зауважується, що принцип «верховенства права» знаходиться у правосвідомості та є загальнозрозумілим і вважається таким, що використовується для саморегулювання суспільних відносин. Діяльність державних органів повинна базуватись на принципах природного права, тобто держава залежна від права, яке обмежує державну владу [101, с. 44]. Принцип верховенства права фактично конкретизується в дії інших принципів права, зокрема, наприклад таких як принцип мінімальної достатності правового регулювання суспільних відносин і всезагальності права, принцип зв'язаності держави правами і свободами громадян, принцип позапартійності права, його відносної самостійності щодо політичних сил; верховенство Конституції та законів України [102, с. 3] тощо.

Зустрічаємо нормативне розуміння цього принципу у окремих законах. Так, наприклад, ст.3 Закону України «Про Державне бюро розслідувань» визначає цей принцип як положення, згідно з яким людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються найвищою соціальною цінністю, а права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави.

Саме таке розуміння принципу верховенства закону вважаємо за необхідне застосовувати і як принцип адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Відтак, згідно з принципом верховенства права людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК визнаються найвищою соціальною цінністю, а права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності усіх адміністративних органів в межах цього механізму.

Принцип законності є одним з загальних принципів права, а відтак і принципом адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Його основою є положення ст.19 Конституції України, згідно з яким правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Таким чином, у науці робиться висновок, що принцип законності включає в себе три складових елементи: а) органи державної влади та посадові особи при здійсненні своєї діяльності, розробляючи і приймаючи рішення, спираються на принципи та вимоги законності; б) при організації реалізації прийняття рішень вони не виходять поза межі своєї компетентності; в) при здійсненні контролю і нагляду за законністю дій учасників суспільних відносин вони дотримуються правових процедур, використовують правові методи і способи [103, с. 453].

Згідно з принципом законності суб'єкти адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК при здійсненні своєї діяльності, пов'язаної з обміном податковою інформацією, зобов'язані в своїй діяльності дотримуватися вимог Конституції та законів України, міжнародних договорів, укладених та ратифікованих Україною, інших нормативно-правових актів.

На необхідності дотримуватися законності у діяльності з забезпечення обміну податковою інформацією з КОІК наголошує й Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженого наказом від 16.04.2022 № 118, відповідно до пункту 2 розділу VI якого структурні підрозділи та територіальні органи ДПС повинні неухильно дотримуватись вимог, передбачених положеннями цього Порядку, щодо виконання спеціальних запитів, підготовки та оформлення документів з питань обміну податковою інформацією у рамках міжнародних договорів.

Принцип співробітництва та взаємодії передбачає узгодженість діяльності суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Цей принцип, на наш погляд, є комплексним, оскільки має як зовнішній, так і внутрішній аспект.

Зовнішній аспект принципу співробітництва та взаємодії базується на принципі співробітництва у міжнародному праві, насамперед, у міжнародному податковому праві. Варто погодитися з І. М. Забарою, що особливе значення при міжнародно-правовому регулюванні обміну інформацією має принцип співробітництва. Держави відповідно до цього принципу зобов'язані добросовісно співробітничати згідно з цілями та принципами ООН з метою досягнення взаємоприйняттого, такого що враховує їхні взаємні права, інтереси і загальнолюдські цінності, використання інформації [104, с. 60]. Таким чином, власне можна сказати, що основою надання міжнародної правової допомоги є положення про співробітництво та взаємодію. Так, як зазначає Р. В. Джох, одним з положень, на якому базується міжнародне податкове право, є принцип співробітництва, що передбачає взаємодію держав

з податкових питань на справедливій і взаємовигідній основі. Така взаємодія передбачає можливість вирішення спірних питань, що стосуються подвійного оподаткування, а також обміну інформацією в цілях боротьби з ухиленням від податків [105, с. 502]. При цьому, на сучасному етапі співробітництво та взаємодія у механізмі обміну податковою інформацією з КОІК, а також нормативне регулювання повинно бути спрямовано не лише на сприяння запобіганню ухиленню від сплати податків або уникнення від оподаткування, а й на захист платників податків від подвійного оподаткування, збільшення притоку інвестицій.

Важливим аспектом прояву принципу співробітництва та взаємодії, на наш погляд, є положення Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах та двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, які передбачають врахування інтересів іноземної держави як однієї з суб'єктів відповідних відносин іншою державою чи державами.

Так, як вимагає ст.5 зазначеної Конвенції, на прохання запитуючої держави запитувана держава надає запитуючій державі будь-яку інформацію, що згадується в статті 4 та стосується конкретних осіб чи операцій. Якщо інформації, яка міститься в податкових досьє запитуваної держави, недостатньо для задоволення цієї державою прохання про надання інформації, ця держава вживає всіх відповідних заходів для надання запитуючій державі запитуваної інформації. Таким чином, зазначене положення вимагає від запитуваної держави фактично діяти спільно з запитуючою державою задля досягнення спільних цілей в міжнародному механізмі обміну податковою інформацією.

Внутрішній аспект принципу співробітництва та взаємодії полягає у тому, що усі адміністративні органи як суб'єкти адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК повинні здійснювати узгоджену діяльність у цьому механізмі задля виконання тих завдань та цілей, які поставлені перед ним. Лише злагоджена, цілісна та систематична діяльність

зазначених суб'єктів здатна забезпечити належне функціонування зазначеного механізму.

Прояв принципу співробітництва та взаємодії насамперед полягає у взаємодії податкових органів України в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Так, наприклад, Порядок обміну податковою інформацією з КОІК передбачає, що ініціатором вихідного запиту є структурний підрозділ ДПС та/або територіальний орган ДПС, у процесі виконання функціональних обов'язків якого виникла необхідність в отриманні інформації від компетентного органу іноземної держави. Головним виконавцем спеціального запиту є структурний підрозділ ДПС, який здійснює обмін податковою інформацією з компетентними органами іноземних держав відповідно до функціональних повноважень, визначених Положенням про Державну податкову службу України, затвердженим постановою КМУ від 06 березня 2019 року № 227 [106]. Головний виконавець спеціального запиту має право (за потреби) залучати інші самостійні структурні підрозділи ДПС до розгляду та виконання спеціальних запитів та підготовки відповідей на вхідні запити [33]. Таким чином фактично бачимо, що у кожному випадку спеціальний запит, що надсилається компетентним органам іноземної держави, є результатом спільної роботи багатьох структурних підрозділів ДПС, їх взаємодії між собою.

Однак, в деяких випадках необхідним є також співробітництво та взаємодія не лише в межах відносин між податковими органами, а і з іншими суб'єктами, причому не лише публічної влади, а й їх ефективна взаємодія із засобами масової інформації, неурядовими організаціями, громадськими об'єднаннями та іншими суб'єктами, які здатні тим або іншим чином вирішувати завдання, які стоять перед адміністративно-правовим механізмом обміну податковою інформацією з КОІК.

Обов'язок органів публічної влади взаємодіяти між собою в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК

прямо закріплений в нормативних актах, які визначають особливості діяльності цих органів.

Так, наприклад, відповідно до Положення про Державну митну службу України, затвердженого постановою КМУ від 06.03.2019 № 227, Держмитслужба взаємодіє та здійснює обмін інформацією з державними органами, митними та іншими органами іноземних держав, міжнародними організаціями згідно із законодавством; Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг) відповідно до Положення про Державну службу фінансового моніторингу України, затвердженого постановою КМУ від 29.07.2015 № 537, має такі завдання, функції та повноваження як: 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 [107].

Така взаємодія між органами державної влади може здійснюватися, зокрема, й через різного роду технічні засоби, як це, наприклад, передбачає Порядок взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 10.06.2020 № 286 [108].

Обов'язок державних органів взаємодіяти між собою прямо вимагається також й іншими нормами. Так, наприклад, розділ II Порядку обміну податковою інформацією з КОІК передбачає, що спеціальний запит, який направляється до КОІК, повинен містити, зокрема, такий розділ як заходи, вжиті для отримання необхідної інформації в межах самої держави. При цьому, до отримання всієї необхідної інформації про справу, щодо якої готується спеціальний запит, ініціатор цього запиту провадить, зокрема, таку дію як направлення запиту до Адміністрації Держприкордонслужби з метою перевірки факту перетинання кордону України і присутності на території України посадової особи - представника нерезидента у разі, якщо він не є резидентом, для підписання договору (контракту) (такі дії виконуються в разі підписання договору (контракту) на території України), а також проведення перевірки щодо факту підписання договору (контракту). Фактично маємо ніщо інше, як співробітництво державних органів (відповідних підрозділів ДПС та Адміністрації Держприкордонслужби) між собою задля досягнення цілей адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК.

Ще одним спеціальним принципом адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є ***принцип ефективності***. Ефективність визначається, зокрема, ст.4 Закону «Про адміністративну процедуру» як один з принципів адміністративної процедури, згідно з яким адміністративний орган організовує розгляд та вирішення справ, що належать до його компетенції, з найменшими витратами коштів та інших ресурсів, у простий та ефективний спосіб. Адміністративний орган забезпечує розгляд і вирішення справи з вчиненням процедурних дій, що є достатніми та необхідними для належного вирішення справи (ст.14 Закону «Про адміністративну процедуру») [109].

Ефективність має надзвичайно важливе значення, причому не лише в межах адміністративно-правового механізму, а й загалом в міжнародних механізмах обміну податковою інформацією. Вважаємо, що саме вимога ефективності була основою запровадження у практику автоматичного обміну

податковою інформацією, оскільки інших два способи обміну, а саме обмін податковою інформацією на прохання та спонтанний обмін, через їх індивідуальний характер не могли забезпечити ефективного вирішення тих завдань, які постали перед сучасними світовими податковими системами, насамперед, необхідності масового обміну податковою інформацією між країнами з прикладенням найменших зусиль для цього.

Принцип ефективності адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК полягає в тому, що адміністративні органи, які забезпечують обмін податковою інформацією з КОІК, повинні вирішувати правові питання, що виникають в межах цього механізму, найбільш швидко та правильно, з мінімальними витратами ресурсів (часу, коштів, людських зусиль тощо). Те, що ефективність має засадниче значення для адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК вбачається, зокрема, з преамбули наказу Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, яким було затверджено Порядок обміну податковою інформацією з КОІК, відповідно до якої Мінфін саме з метою забезпечення *ефективного* (виділеного нами – Ю.Х) обміну податковою інформацією з компетентними органами інших країн щодо правильності застосування податкового законодавства та запобігання ухиленням від сплати податків, затверджує відповідний Порядок.

На завершення дослідження відповідного принципу варто вказати й на те, що ефективність адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК повинна сприяти податковій безпеці держави, на що вже цілком обґрунтовано вказується і у науці [110, с. 254-256; 111, с. 1734].

Принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Адміністративна діяльність в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є управлінською діяльністю, певним чином структурованою, що здійснюється адміністративними органами України. У

межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК повноваження державних органів повинні бути повно та чітко визначені та кожен з них повинен виконувати свої завдання в межах належних йому повноважень. Дії кожного з цих суб'єктів загалом сприяють досягненню загальної мети, яка стоїть перед механізмом.

На нашу думку, згідно з принципом чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК в межах цього механізму повинні бути окреслені повноваження усіх органів, які для виконання покладених перед ними завдань потребують отримання відповідної податкової інформації з за кордону для цілей, що не суперечать міжнародним актам з питань такого обміну. І щодо цього аспекту відповідного принципу вбачаються недоліки в правовому регулюванні питань обміну податковою інформацією з КОІК.

Так, зокрема, Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, визначає таких суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК як: 1) ініціатора вихідного запиту та 2) головного виконавця спеціального запиту.

Ініціаторами вихідного запиту можуть виступати структурні підрозділи ДПС та/або територіальні органи ДПС, у процесі виконання функціональних обов'язків яких виникла необхідність в отриманні інформації від компетентного органу іноземної держави. Головним виконавцем спеціального запиту є структурний підрозділ ДПС, який здійснює обмін податковою інформацією з компетентними органами іноземних держав відповідно до функціональних повноважень, визначених Положенням про Державну податкову службу України, затвердженим постановою КМУ від 06.03.2019 № 227. Головний виконавець спеціального запиту має право (за потреби) залучати інші самостійні структурні підрозділи ДПС до розгляду та виконання

спеціальних запитів та підготовки відповідей на вхідні запити (п.п.3-4 розділу I цього Порядку).

Однак, якщо щодо визначення головного виконавця спеціального запиту жодних заперечень бути не може (ним має бути єдиний орган, який на єдиних засадах повинен забезпечувати виконання взятих Україною на себе міжнародних зобов'язань, і це цілком очевидно повинен бути структурний підрозділ ДПС, який здійснює обмін податковою інформацією з КОІК), то щодо окресленого переліку ініціаторів вихідного запиту є певні зауваження. Вважаємо, що він, принаймні, є неповним.

Так, як уже зазначалось нами раніше, адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК має велике коло суб'єктів, кожний з яких в межах відповідного механізму виконує свої визначені законодавством повноваження, права та обов'язки задля досягнення реалізації мети та завдань цього механізму [112, с. 733-740]. При цьому, очевидно, що коло цих суб'єктів не обмежується виключно податковими органами. Поряд з цими органами, в межах цього механізму діють і інші органи, зокрема, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна митна служба України (Держмитслужба), Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг) тощо. Майже усі ці суб'єкти мають визначені законодавством повноваження з міжнародного обміну відповідною інформацією з КОІК, зокрема, й на отримання від них відповідної інформації. На наш погляд, немає істотних заперечень на отримання відповідними вітчизняними органами необхідної їм податкової інформації в межах існуючих механізмів обміну податковою інформацією з КОІК у разі відповідності їх прохань про це міжнародним актам з питань обміну податковою інформацією з КОІК. Вважаємо, що як податкові органи вправі звертатися за необхідною для них інформацією задля виконання спеціальних запитів від КОІК як чи то до Держмитслужби чи Держфінмоніторингу, так і останні вправі ініціювати перед ДПС необхідність надіслання спеціальних запитів до КОІК у разі необхідності отримання ними податкової інформації з за кордону. Відтак, на наш погляд,

недоцільно обмежувати коло ініціаторів вихідних запитів про надання податкової інформації у Порядку обміну податковою інформацією з КОІК виключно лише територіальними органами ДПС. Ініціаторами таких запитів у цьому Порядку повинні бути визначені й інші державні органи задля необхідності отримання ними податкової інформації з-за кордону в межах виконання ними покладених на них законодавством завдань. Обов'язком же структурного підрозділу ДПС, який здійснює обмін податковою інформацією з КОІК, як головного виконавця спеціального запиту перевірити наявність правових підстав для надсилання цього запиту.

Враховуючи наведене вважаємо, що у п.3 розділу I «Загальні положення» Порядку обміну податковою інформацією з КОІК, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, поняття ініціатору вихідного запиту необхідно було б викласти у такій редакції: «ініціатор вихідного запиту – це структурний підрозділ ДПС та/або територіальний орган ДПС, у процесі виконання функціональних обов'язків якого виникла необхідність в отриманні інформації від компетентного органу іноземної держави, а також інші державні органи в межах виконання покладених на них законодавством завдань».

Листи, що готуються в рамках обміну податковою інформацією, підписуються Головою ДПС (його заступником) або керівником самостійного структурного підрозділу ДПС, який відповідає за здійснення обміну податковою інформацією з КОІК (особою, яка тимчасово виконує його обов'язки), уповноваженим відповідним розпорядчим документом ДПС.

Принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК полягає також в чіткому виконанні адміністративними органами того порядку дій, які визначений законодавством.

Так, наприклад, перш ніж надіслати спеціальний запит про отримання інформації від КОІК, його ініціатор повинен «вжити заходів для отримання необхідної інформації в межах України, насамперед повинен здійснити спробу

отримати інформацію безпосередньо від платника податків способом, передбаченим законодавством України. Зокрема, ініціатор цього запиту також провадить такі дії: перевіряє факт реєстрації платника податків та його реєстраційні дані; перевіряє наявність раніше отриманої від іноземних компетентних органів інформації стосовно відповідного нерезидента або операцій; відповідно до Порядку взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10 червня 2020 року № 286, запитує інформацію з баз даних митних органів з метою отримання даних, які свідчать про укладання договору (контракту) між резидентом та нерезидентом, підтверджують факт перетину товаром митного кордону України, вартісні, кількісні та якісні характеристики товару, а також особу, яка представляє нерезидента і підписала договір (контракт); проводить аналіз контрольованих операцій, у яких платник податків бере участь, відповідно до норм, визначених у статті 39 розділу I Податкового кодексу України; направляє запит до Адміністрації Держприкордонслужби з метою перевірки факту перетинання кордону України і присутності на території України посадової особи - представника нерезидента у разі, якщо він не є резидентом, для підписання договору (контракту) (такі дії виконуються в разі підписання договору (контракту) на території України), а також проведення перевірки щодо факту підписання договору (контракту); з'ясовує деталі підписання та виконання конкретного договору (контракту); направляє відповідні запити з метою отримання інформації та копій документів, які супроводжують товар або підтверджують його походження; здійснює інші передбачені законодавством заходи, необхідні для отримання запитуваної інформації на території України» [33].

Таким чином, принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК вимагає від відповідних державних органів діяти в межах чітко визначеного процесуального алгоритму дій, в якому одна процесуальна дія передуює іншій, та в свою чергу є дією, яка вчиняється за наслідком вчинення попередньої дії. Адміністративна діяльність в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є управлінською діяльністю, певним чином структурованою, та складається з низки різного роду стадій. Кожен суб'єкт цього механізму вирішує в межах нього певні свої спеціальні завдання, які сприяють досягненню загальної мети, яка стоїть перед механізмом. Вирішивши окреме вузьке завдання, адміністративний орган як суб'єкт механізму приступає до виконання наступного завдання [113, с. 316].

З принципу чіткого виконання компетентними органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК випливає *принцип контролю*.

Термін «контроль» має декілька філологічних значень: 1) перевірка відповідності контрольованого об'єкта встановленим вимогам; 2) перевірка, облік діяльності кого-, чого-небудь, нагляд за кимось, чимось; 3) установа чи організація, що здійснює нагляд за ким-, чим-небудь або перевіряє його; 4) збірне від слова «контролери» [114, с. 569]. Вважаємо, що в аспекті нашого дослідження контроль варто розглядати як діяльність уповноважених органів або посадових осіб, спрямована на перевірку відповідності діяльності суб'єктів встановленим нормам, правилам і стандартам з метою забезпечення належного виконання завдань і функцій [115, с. 309].

На сьогодні вже встановлено, що контроль невіддільний і прямо пов'язаний з управлінською діяльністю. Контроль – це функція управління, його органічна частина. Контроль є системою спостереження й перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості, ефективності ухвалених управлінських рішень,

результатів їх виконання, виявлення відхилень від вимог таких рішень, усунення несприятливих ситуацій, повідомлення про такі факти компетентним органам [116, с. 32]. Складовою частиною завдань та владних повноважень органів та осіб, які покликані управляти, є організація та застосування контролю, підвищення його ефективності в інтересах поліпшення роботи підконтрольного об'єкта [117, с. 224].

Адміністративний контроль передбачає регулярну перевірку, моніторинг та оцінку діяльності суб'єктів. Зазвичай необхідність контролю пов'язана зі зниженням виконавчої дисципліни у державному органі, незнанням працівника нормативних актів чи навіть вчинення дій, що прямо порушують закон. Екстраполюючи висновки, зроблені М. Ю. Віхляєвим та Р. В. МIRONЮКОМ щодо громадського контролю [118, с. 156], можна стверджувати, що мета контролю в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК полягає у тому, щоб не допустити дій контрольованих суб'єктів за межами законності й правопорядку, попередити можливі відхилення від намічених цілей, а також інтересів суспільства та його суб'єктів, а у разі появи цих відхилень усунути їх негативні наслідки.

На наш погляд, контроль у межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК організований не досить вдало.

Так, Порядок обміну податковою інформацією з КОІК у своєму розділі VI «Контроль за обміном податковою інформацією» передбачає, що структурні підрозділи та територіальні органи ДПС повинні неухильно дотримуватись вимог, передбачених положеннями цього Порядку, щодо виконання спеціальних запитів, підготовки та оформлення документів з питань обміну податковою інформацією в межах міжнародних договорів. При цьому вказується також, що ДПС постійно здійснює контроль за своєчасністю та якістю обміну податковою інформацією за спеціальними запитами з компетентними органами іноземних держав згідно з цим Порядком [33]. Очевидно, що мова у зазначених положеннях йде про так званий відомчий контроль, як форму державної діяльності з перевірки стану державного

управління (діяльності нижчих органів і підпорядкованих об'єктів управління) в певній галузі, здійснювана вищестоящими державними органами – відомствами (міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, національними комісіями тощо) [119, с. 85-86].

Однак, варто зауважити, що у науці адміністративного права виокремлюють досить багато різновидів державного (адміністративного) контролю. Так, наприклад, В. М. Гаращук пропонує десять критеріїв для класифікації контролю на види, при чому цей перелік, на його думку, не є вичерпним. Так, він пропонує здійснювати поділ контролю з використанням таких критеріїв: 1) органу, що здійснює контроль; 2) підконтрольного об'єкта; 3) за загальною сферою діяльності, яка підлягає контролю; 4) за предметною сферою діяльності, яка підлягає контролю; 5) за формами проведення; 6) за напрямками втручання в оперативну діяльність підконтрольної структури; 7) за ступенем (глибиною) втручання в оперативну діяльність підконтрольного органу; 8) за часом його проведення; 9) за об'єктом (кількістю) видів діяльності підконтрольної структури, що досліджується; 10) з використанням технічних засобів і спеціальних приладів та без таких тощо [120, с. 88]. Таким чином, очевидно, що відповідне положення Порядку про постійний контроль ДПС за своєчасністю та якістю обміну податковою інформацією за спеціальними запитами з КОІК згідно з цим Порядком є досить поверхневим. Варто було б у Порядку більше уваги приділити особливостям контрольних заходів, які повинні були б здійснюватися в межах механізму обміну податковою інформацією, зокрема, визначити форми проведення контролю, більш чіткіше визначити часові характеристики його проведення тощо.

Крім того, за організацією взаємозв'язку контролюючого суб'єкта і контролюваного об'єкта контроль може бути: внутрівідомчий (внутрішній), надвідомчий (зовнішній, позавідомчий), міжвідомчий (функціональний) контроль; за терміном дії – на повсякденний та безперервний [119, с. 85-86]. Очевидно, що може йти про відомчий контроль. Однак, не варто забувати, що власне ДПС і є відповідальною за здійснення діяльності в межах механізму

обміну податковою інформацією з компетентними органами інших країн, через що виходить, що контролюючий суб'єкт та контрольований об'єкт за такої організації контролю збігаються. Через це й очевидно, що такий контроль не може бути об'єктивним. Вважаємо, що необхідним було б в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК організувати й проведення позавідомчого контролю за належною діяльністю адміністративних органів, що її здійснюють, наприклад, організувати такий контроль за діяльністю ДПС з боку Мінфіну [121, с. 241].

Висновки до розділу 1.

1. Міжнародно-правові засади побудови та функціонування в Україні адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК складають міжнародні багатосторонні та двосторонні угоди, які врегульовують питання міжнародного обміну податковою інформацією. Ці угоди визначають мету такого обміну, його об'єкт, порядок та умови обміну інформацією, правовий режим інформації, порядок її використання тощо.

2. Міжнародними багатосторонніми угодами є Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 № ETS №127, Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24 листопада 2016 р., Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information, MCAA CRS) від 29.10.2014, Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін звітами у розрізі країн (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, CbC) від 27.01.2016, укладена в межах ОЕСР.

3. Міжнародними двосторонніми угодами, які врегульовують питання міжнародного обміну податковою інформацією, є Угода 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) від 07.02.2017, міжнародні двосторонні конвенції (угодами про уникнення подвійного оподаткування, які були укладені між Україною та іншими країнами.

4. Обсяг податкової інформації за її змістом не є чітко визначеним та сталим. Намагання окреслити вичерпний обсяг податкової інформації породжує виникнення цілком обґрунтованих сумнівів у його завершеності. При окресленні поняття податкової інформації слід виходити з того, що нею може бути будь-яка інформація, яка створюється суб'єктами інформаційних правовідносин для цілей оподаткування, зокрема, щодо податків, їх обчислення та сплати тощо.

5. Удосконалення внутрішньо-правової основи обміну податковою інформацією з КОІК є неодмінною умовою успішного виконання завдань, що визначаються міжнародними актами, укладеними Україною. Таке удосконалення повинне відбуватися й засобами адміністративно-правового характеру та охоплювати фактично усі види діяльності, а саме його правове регулювання, правозастосовну діяльність, пов'язану з таким обміном, правоохоронну діяльність по забезпеченню законності у цій сфері тощо. Особливе місце серед таких засобів займає адміністративно-правовий механізм забезпечення такого обміну, який фактично об'єднує усі правові явища та усю правову діяльність адміністративно-правового характеру.

6. Під адміністративно-правовим механізмом обміну податковою інформацією з КОІК слід розуміти систему правових засобів (адміністративно-правових норм, інституційних елементів, адміністративних процедур та адміністративної відповідальності), за допомогою яких забезпечується адміністративно-правовий вплив на суспільні відносини, що виникають в процесі отримання та використання компетентними органами України

визначеної укладеними Україною міжнародними угодами податкової інформації від компетентних органів іноземних країн, а також забезпечення передачі та передача цієї інформації цим органам в межах цих угод.

7. Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК як певне структурне явище об'єднує в собі нормативний, інституційний, процедурний та правоохоронний елементи (складові), а саме: а) адміністративно-правові норми, що визначають підстави, умови та порядок застосування адміністративних заходів для обміну податковою інформацією з КОІК; б) інституційну систему забезпечення обміну податковою інформацією з КОІК, яку складають система уповноважених суб'єктів, наділених повноваженнями щодо збирання, оброблення, аналізу, зберігання, використання, передачі, охорони, захисту, обміну податковою інформацією з КОІК; в) адміністративні процедури, у межах яких здійснюється обмін податковою інформацією з КОІК; г) адміністративну відповідальність за порушення суб'єктами права встановлених державою правил, пов'язаних з обміном податковою інформацією з КОІК.

8. Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК має власну мету, завдання та функції. Метою адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є своєчасне, ефективне та повне отримання компетентними органами України податкової інформації від КОІК та така ж передача ними цієї інформації іноземним компетентним органам. Завданнями адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є: 1) створення ефективної нормативно-правової основи для функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК; 2) створення ефективної організаційної основи для функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК; 3) забезпечення виконання Україною міжнародних зобов'язань в межах укладених нею міжнародних договорів, що визначають підстави, порядок та процедури обміну податковою інформацією з КОІК; 4) забезпечення збереження конфіденційності податкової

інформації, надісланої чи одержаної в процесі обміну з компетентними органами іноземних держав. Функціями адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є нормотворча та правозастосовна.

9. Напрямиами забезпечення конфіденційності інформації, яка передається в межах механізмів обміну податковою інформацією з КОІК, є: 1) забезпечення конфіденційності податкової інформації, отриманої податковими органами України від КОІК 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.

10. Серед усього масиву податкової інформації, яка охороняється законом та на яку поширюється режим конфіденційності, є й та, яка згідно з міжнародно-правовими актами не може бути надана в межах обміну податковою інформацією з КОІК. Такою інформацією є інформація, яка містить комерційну таємницю та яка на відміну від банківської таємниці підлягає захисту відповідно до міжнародно-правових актів.

11. Міжнародні механізми обміну податковою інформацією захищають окрему податкову інформацію, яка містить комерційну таємницю. Така інформація в межах цих механізмів не підлягає передачі на запит КОІК. У зв'язку з цим внутрішній адміністративно-правовий механізм повинен забезпечувати захист такої інформації. Перед наданням податкової інформації КОІК на їх запит податкові органи України повинні проаналізувати її на предмет наявності у ній комерційної таємниці. Це завдання податкових органів є складним та обумовлюється складною природою комерційної таємниці.

12. Існуюче внутрішнє адміністративно-правове регулювання, яке забезпечує міжнародний обмін податковою інформацією, не містить належних механізмів захисту комерційної таємниці платника податків від необґрунтованої її передачі компетентним органам іноземної держави. Вирішенням цієї проблеми 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 КОІК у разі наявності у ній комерційної таємниці або іншої таємниці, наявність якої перешкоджає її передачі згідно з міжнародно-правовими актами України.

13. Принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є ті основні положення, які акумулюють та узагальнюють найбільш важливі, істотно суттєві та значущі особливості функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Принципи цього механізму здійснюють спрямовуючий вплив на нього, і є тими основними положеннями, якими мають керуватися усі суб'єкти цього механізму.

14. Ознаками принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є те, що: 1) такі принципи є нормативно визначеними. Вони прямо не закріплені у законодавстві, яке визначає та врегульовує функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, але є такими, що закріплені у ньому опосередковано, впливають з його змісту або ж з аналізу цього законодавства; 2) реалізація принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК спрямована на мету, задля досягнення якої створено та функціонує зазначений механізм; 3) принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК поділяються на загальні (загально-правові) та спеціальні. Загальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є такі принципи як верховенство права, законності. Спеціальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є такі принципи як принцип співробітництва та взаємодії у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК, принцип ефективності цього механізму, принцип чіткого виконання адміністративними

органами своїх завдань в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, принцип контролю.

15. Запропоновано внести такі зміни до законодавства України:

- розділ I «Загальні положення» Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, 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».

- у п.3 розділу I «Загальні положення» Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, поняття ініціатору вихідного запиту викласти у такій редакції: «ініціатор вихідного запиту – це структурний підрозділ ДПС та/або територіальний орган ДПС, у процесі виконання функціональних обов'язків якого виникла необхідність в отриманні інформації від компетентного органу іноземної держави, а також інші державні органи в межах виконання покладених на них законодавством завдань».

РОЗДІЛ 2

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

2.1. Національне законодавство України як елемент адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн

Як уже було встановлено вище, одним з елементів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є адміністративно-правові норми, що визначають підстави, умови та порядок застосування адміністративних заходів для обміну податковою інформацією з КОІК [122, с. 194-194]. Ці норми містяться в нормативно-правових актах та складають зміст внутрішнього законодавства, яке врегульовує відповідні адміністративні відносини. За юридичною силою всі ці нормативні акти можна розбити на дві великих групи: 1) закони та 2) підзаконні нормативно-правові акти. Безумовно, перелік таких актів є досить значним, переважна більшість цих актів вже згадувалася вище або ж буде згадуватися надалі. Більшість з них врегульовують безпосередньо відносини, що виникають не лише в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, а й інші правовідносини. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне звернути увагу на окремі акти внутрішнього законодавства, які безпосередньо присвячені регулюванню адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК.

1. До законів, які містять норми, що визначають адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК насамперед слід віднести *Податковий кодекс України* [24]. Так, ПКУ, зокрема, містить правові норми щодо:

1) міжнародно-правових засад побудови адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК (п.14.4 ПКУ). Так, відповідно до п.п.14.4 ПКУ для цілей цього Кодексу, якщо ним прямо не передбачено інше, міжнародні договори, що містять положення про обмін інформацією для податкових цілей, включають Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах, міжнародний договір України про уникнення подвійного оподаткування та інші міжнародні договори про обмін інформацією для податкових цілей, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, а також укладені на їх підставі міжвідомчі договори;

2) функцій контролюючих органів як суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК (стаття 19-1 ПКУ). Так, відповідно до п.п.19-1.1.32 контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, виконують такі функції: 1) організовують взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснюють міжнародне співробітництво у податковій сфері; 2) організовують взаємодію та обмін інформацією з регуляторами ринків фінансових послуг, визначеними законами України у сфері регулювання діяльності з надання фінансових послуг, з метою здійснення контролю за виконанням фінансовими агентами вимог статті 39-3 цього Кодексу та забезпечення виконання Угоди FATCA та Багатосторонньої угоди CRS тощо;

3) підстав та особливостей діяльності компетентних органів України як суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК щодо віднайдення податкової інформації, яка повинна бути передана компетентному органу іноземної країни (п.п.73.3.1, 73.3.5., 73.3.6 ПКУ). Зокрема, відповідно до п.п.73.3.1 ПКУ письмовий запит про надання інформації надсилається платнику податків або іншому суб'єкту інформаційних відносин за наявності отриманого запиту про надання інформації від компетентного органу іноземної держави на підставі

міжнародного договору, що містить положення про обмін інформацією для податкових цілей, та того, що інформації, яка запитується, немає у розпорядженні контролюючого органу;

4) прав та обов'язків платників податків як суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК та наслідків їх здійснення (п.п. 39.4.12. 39.4.13. 39.4.14). Наприклад, відповідно до п.п.39.4.12 ПКУ звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній, поданий платником податків відповідно до підпункту 39.4.10 цього підпункту, є об'єктом автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією; п.п.39.4.13 визначає, що інформація звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, який отримано центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, від платника податків відповідно до підпункту 39.4.10 цього підпункту та/або в рамках міжнародних угод щодо автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією, використовується для цілей оцінки ризиків трансфертного ціноутворення під час проведення моніторингу контрольованих операцій та не може бути самостійною підставою для проведення коригування обсягу оподатковуваного прибутку платника податків;

5) особливостей діяльності окремих суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК у відносинах з забезпечення здійснення міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією, зокрема, діяльності фінансових агентів з вжиття заходів належної комплексної перевірки та подання звітності про підзвітні рахунки (ст. 39-3 ПКУ). Зокрема, п.п.39-3.1.4 ПКУ визначає, що центральний орган виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, встановлює порядок застосування Загального стандарту звітності CRS; відповідно до підпункту 39-3.2.1 ПКУ з метою виявлення підзвітних рахунків фінансові агенти зобов'язані вживати заходів належної комплексної перевірки за правилами, що підлягають застосуванню відповідно до підпункту 39-3.1.3 пункту 39-3.1 цієї статті тощо;

6) особливостей правового режиму податкової інформації, отриманої в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, та її захисту (п.73.6, п.п.39.4.14 ПКУ). Зокрема, п. 73.6 ПКУ визначає, що інформація, що надійшла до контролюючих органів від компетентного органу іноземної держави відповідно до міжнародних договорів, що містять положення про обмін інформацією для податкових цілей, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або укладених на їх підставі міжвідомчих договорів, є інформацією з обмеженим доступом; відповідно до п.п.39.4.14 ПКУ інформація звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, отриманого центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в рамках міжнародних угод щодо автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією, є інформацією з обмеженим доступом з урахуванням вимог статті 22 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах;

7) відповідальності суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК (ст.118-1 ПКУ). Наприклад, п.п.11-1.1 ПКУ визначає, що неподання фінансовим агентом звіту про підзвітні рахунки відповідно до вимог статті 39-3 цього Кодексу тягне за собою накладення штрафу у 100 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року.

До законів, які містять норми, що визначають адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК, зокрема, можна віднести також і закони України щодо ратифікації окремих міжнародних договорів про міжнародний обмін податковою інформацією, укладених Україною.

2. До підзаконних нормативно-правових актів, які містять норми, що визначають адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК, насамперед слід віднести *Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних*

країн» від 16.04.2022 № 118 [33]. Цей акт безпосередньо містить норми, які врегульовують відповідні адміністративні відносини, що виникають у межах зазначеного механізму.

Пунктом 1 розділу I «Загальні положення» Порядку визначено, що цей Порядок регулює процедуру обміну податковою інформацією між ДПС та компетентними органами іноземних держав за спеціальними запитами, а також у межах спонтанного обміну податковою інформацією стосовно податків та в межах, визначених Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, ратифікованою Законом України від 17 грудня 2008 року № 677-VI «Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах», із застереженнями, та/або іншим міжнародним договором України, що містить положення про обмін інформацією в податкових цілях. Таким чином, зазначеним Порядком фактично визначаються особливості адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК у таких формах обміну як обмін інформацією на прохання та спонтанного обміну інформацією. Фактично ним не врегульовується лише відносини з автоматичного обміну інформацією.

Варто звернути увагу, що наказом Міністерства фінансів України від 29.08.2025 № 446 «Про внесення змін до Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» [123] зазначений Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн був викладений в новій редакції, яка, на наш погляд, виглядає більш досконалою у порівнянні з попередньою редакцією зазначеного Порядку.

Так, наприклад, як нами зауважувалося, попередня редакція відповідного Порядку мала суттєві недоліки щодо свого змісту [124, с. 56-61].

Зокрема, окремі недоліки полягали в тому, що розділ I попередньої редакції Порядку мав назву «Загальні положення», однак містив дійсно як такі загальні положення, так і положення, які не можна вважати загальними. Порядок врегульовував положення про обмін податковою інформацією у таких

його формах як обмін інформацією на прохання та спонтанний обмін інформацією. Таким чином, загальними можна було б вважати такі положення, які стосуються обох цих форм обміну. При цьому, дійсно загальними положеннями, які стосуються усіх аспектів та форм міжнародного обміну, були положення про мету обміну як такого, вказівку про те, що міжнародний обмін податковою інформацією є зобов'язанням України відповідно до міжнародних договорів (пункти 1 та 2). В той же час, положення про поняття «спеціального запиту», його ініціаторів та виконавців, підстав для його надсилання (пункти 3-10) були такими, які стосувалися лише обміну інформацією на прохання та не стосувалися спонтанного обміну. Через це не варто було б поміщати їх у Розділ І «Загальні положення» [124, с. 59]. Важливо, що ці недоліки Порядку на сьогодні виправлені.

Однак, слід вказати, що і на сьогодні діюча редакція Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є в певній його частині недосконалим.

Так, після розділу І «Загальні положення» надалі в порядку наскрізної нумерації за розділами маємо декілька розділів, присвячених виключно обміну податковою інформацією на прохання (розділи ІІ-ІV), та один розділ V, присвячений спонтанному обміну. Така структура Порядку, на наш погляд, не сприяє правильному розумінню усіх важливих правових питань обміну податковою інформацією з КОІК та відповідного адміністративно-правового механізму, що його забезпечує.

Зокрема, не вбачається логічності викладення правових норм в аспекті врегулювання адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК на прохання. Так, як відомо, такий обмін може відбуватися як за спеціальним запитом компетентних органів України до органів іноземних країн, так і за спеціальним запитом КОІК до органів України. Однак, відповідні адміністративні правовідносини, які виникають, у Порядку врегульовані хаотично. Як вбачається з Порядку, розділ ІІ «Підготовка та подання вихідного запиту ДПС компетентним органам

іноземних держав» та розділ IV «Оброблення відповіді на вихідний запит, отриманої від компетентних органів іноземних держави» врегульовують адміністративно-правовий механізм обміну за спеціальним запитом компетентних органів України до органів іноземних країн, та цілісність такого регулювання як би розриває нелогічне вставлення між ними розділу III «Одержання, оброблення та виконання вхідного запиту», який визначає вже адміністративно-правовий механізм виконання компетентними органами України спеціальних запитів, що надійшли від КОІК до України.

Також варто звернути увагу на незручності самої нумерації пунктів у Порядку. Вважаємо, що доцільніше було б передбачити наскрізну нумерацію його пунктів, а не визначення окремої нумерації пунктів у межах окремих розділів Порядку.

Ще одним підзаконним актом, що містить окремі норми як елемент адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є *наказ Міністерства фінансів України від 26 травня 2023 року № 282 «Про затвердження Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки* [53]. Як вбачається з його змісту, цей наказ та затверджений ним Порядок на відміну від попереднього нормативного акта містить норми, що врегульовують вже відносини стосовно автоматичного обміну податковою інформацією, насамперед, про фінансові рахунки для податкових цілей. Ці відносини переважно виникають вже не за участі компетентних податкових органів України та інших країн, а відносини між фінансовими організаціями (Підзвітними фінансовими установами) та їх клієнтами щодо встановлення інформації, яка підлягає встановленню та звітуванню щодо кожного підзвітного рахунку, вимоги до належної комплексної перевірки як існуючих, так і нових рахунків фізичних та юридичних осіб, порядок виконання підзвітними фінансовими установами своїх обов'язків, особливості подання звітності щодо фінансових рахунків тощо.

Заслуговує на увага аналіз змісту п.2 розділу I «Загальні положення» відповідного Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки.

Так, згідно з цим пунктом норми цього Порядку вживаються відповідно до Загального стандарту звітності CRS, який підлягає оприлюдненню на офіційному вебпорталі ДПС англійською мовою з його перекладом державною мовою. У разі виникнення розбіжностей у трактуванні перевага надається тексту англійською мовою.

Вважаємо, що положення про надання переваги тексту англійською мовою над текстом українською мовою у разі виникнення розбіжностей між ними є досить спірним.

Загальний стандарт звітності CRS – це міжнародний стандарт, схвалений Радою ОЕСР 15 липня 2014 року, що вимагає від країн, які його імплементують, здійснювати збір інформації від фінансових установ про фінансові рахунки власників рахунків та щорічно на автоматичній основі обмінюватись такою інформацією з юрисдикціями-партнерами з обміну в рамках Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. Відповідно до Загального стандарту звітності CRS фінансові установи країни-учасниці зобов'язані здійснювати належну комплексну перевірку (due diligence) фінансових рахунків та серед власників рахунків (у певних випадках і серед їх контролюючих осіб) виявляти осіб, які є податковими резидентами інших юрисдикцій-партнерів з обміну інформацією. Інформація про такі рахунки подається фінансовими установами до компетентного органу країни-учасниці, який надалі надсилає відомості про фінансові рахунки юрисдикціям, резидентами яких є власники та контролюючі особи власників фінансових рахунків [125].

Виходячи з цього, фактично такий Загальний стандарт звітності CRS є нормативним актом, який містить норми права та є загальнообов'язковим для їх виконання в Україні, зокрема, і в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК.

Поміж тим, відповідно до ст.57 Конституції України кожному гарантується право знати свої права і обов'язки. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними. Стаття 10 Конституції визначає, що державною мовою в Україні є українська мова.

Відповідно до ст.35 Закону України «Про правотворчу діяльність» [126] текст нормативно-правового акта має викладатися державною мовою відповідно до стандартів української правничої термінології та українського правопису, затвердженого відповідно до Закону України «Про забезпечення функціонування української мови як державної» [127].

Стаття 56 цього Закону визначає ведення Єдиного державного реєстру нормативно-правових актів як державної інформаційно-комунікаційної системи, що забезпечує збирання, накопичення, реєстрацію, облік та зберігання нормативно-правових актів. Вона також передбачає, що Єдиний державний реєстр нормативно-правових актів ведеться державною мовою.

Таким чином, на наш погляд, з наведених положень Конституції та законів України вбачається, що у разі виникнення розбіжностей між текстами українською та англійською мовою, перевага повинна надаватися тексту українською мовою. Крім того, варто звернути увагу і на п.103.15 ПКУ, відповідно до якого центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, забезпечує публікацію на своєму офіційному веб-сайті текстів та/або перекладів текстів чинних міжнародних договорів України, що містять положення про обмін інформацією для податкових цілей, державною мовою.

У зв'язку з наведеним, вважаємо, що друге речення п.2 розділу I «Загальні положення» Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки повинен бути

викладений в такій редакції: «У разі виникнення розбіжностей у трактуванні перевага надається тексту українською мовою».

Норми права, які врегульовують адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК, містить і *наказ Міністерства фінансів України від 30.08.2023 № 468 «Про затвердження Порядку взяття на облік та зняття з обліку фінансових агентів, які є підзвітними фінансовими установами для цілей багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки та загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки»* [128].

Затверджений зазначеним наказом Порядок насамперед визначає права та обов'язки Підзвітних Фінансових Установ (ПФУ). Він визначає, що взяттю на облік у ДПС підлягають усі фінансові агенти, які є ПФУ. Взяття ПФУ на облік у ДПС здійснюється незалежно від наявності у ПФУ Підзвітних Рахунків у звітному періоді. ПФУ береться на облік на підставі відповідної заяви, форма якої наведена у додатку 1 до цього Порядку. Заяву про взяття на облік подає (заявником є): 1) Фінансова Установа України, яка перебуває на обліку як платник податків у контролюючих органах, має податковий номер та буде подавати звіти про підзвітні рахунки за себе самостійно; 2) компанія з управління активами щодо кожного інституту спільного інвестування, який відповідає визначенню «Підзвітної Фінансової Установи» та активами якого управляє компанія з управління активами; 3) Фінансова Установа України, яка відповідно до закону або договору уповноважена або зобов'язана подавати звітність від імені або щодо партнерства, трасту чи іншої Організації, що не є юридичною особою, але яка є Підзвітною Фінансовою Установою.

Безумовно, норми права, що визначають адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з КОІК можуть містити й інші нормативні акти, крім тих, що були зазначеної вище. Вони також є нормативним джерелом відповідного механізму.

2.2. Суб'єкти адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

Реалізація нормативно-правової складової адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК 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 КОІК. 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.

Таким чином, інституційна система адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК – це система суб'єктів, які здійснюють визначені законодавством повноваження, свої права та обов'язки у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК, спрямовані на забезпечення такого обміну.

Вважаємо, що віднесення тих чи інших суб'єктів до суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК 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 [129, с. 63]. Ще більш складніше розглядає адміністративно-правовий статус державного органу О. П. Сікорський, на думку якого він є складною юридично-теоретичною конструкцією, складовими частинами якої

являються: мета утворення державного органу, визначення сфери його відання; принципи і територіальні масштаби його діяльності; внутрішня структура такого органу; порядок і спосіб його утворення, ліквідації та реорганізації; завдання і функції, обсяг і характер державно-владних повноважень; форми та методи діяльності; порядок вирішення в цьому органі підвідомчих питань; закріплення джерела його фінансування; наявність або відсутність прав юридичної особи; право користування державними символами; відповідальність [130, с. 11]. Натомість, С. Г. Стеценко визначає його як сукупність прав, обов'язків та гарантій їх реалізації, закріплених у нормах адміністративного права. В основі адміністративно-правового статусу лежить адміністративна правосуб'єктність. На його думку, кожний суб'єкт адміністративного права має свій варіант притаманного йому адміністративно-правового статусу. Чинниками, що впливають на прояви адміністративної дієздатності, є вік, стать, стан здоров'я, належність до певних соціальних груп, які також видозмінюють характеристики адміністративно-правового статусу [51, с. 92-93]. О. Гумін та Є. Пряхін натомість до елементів адміністративного статусу вважають за необхідне віднести правосуб'єктність, права, обов'язки та юридичну відповідальність. У той же час, на їх думку, не всі права, закріплені в законодавстві, характеризують адміністративно-правовий статус. До них відносяться лише ті, що передбачені нормами адміністративного права та реалізуються у взаємовідносинах з органами публічної влади, оскільки адміністративно-правові відносини існують тільки там, де один із суб'єктів є суб'єктом владних повноважень. Аналогічно слід говорити і про обов'язки. Адміністративно-правовий статус характеризують лише ті, що зумовлюються виникненням взаємовідносин з органами публічної влади. Для національного законодавства залишається проблемним, що в нормативно-правових актах переважно йдеться не окремо про права та обов'язки, а про «повноваження» [131, с. 36].

З наведених думок в аспекті окреслення інституційної системи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК вбачається, що суб'єктами цього механізму варто визнавати тих суб'єктів, 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 КОІК, 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 КОІК не є однаковим. Ними є як суб'єкти, які є 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 КОІК, які мають у цьому механізмі владні повноваження, є:

1. **Верховна Рада України** (парламент), яка є єдиним органом законодавчої влади в Україні.

З огляду на предмет нашого дослідження, вважаємо, що може виникнути питання про обґрунтованість віднесення Верховної Ради України до суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. І дійсно, це питання може виглядати спірним. Однак, вважаємо, що існують наукові підстави для віднесення Верховної Ради України до суб'єктів такого механізму.

Так, у науці адміністративного права вже давно безспірним виглядає теза про те, що Верховна Рада України має адміністративно-правовий статус у правовідносинах, який полягає, зокрема, або ж в ухваленні законів у сфері адміністрування, або ж у сфері здійснення парламентського контролю тощо.

Так, наприклад, І. В. Савельєва, досліджуючи питання про адміністративно-правовий статус Верховної Ради України як загального суб'єкта адміністративно-правових відносин з підготовки кадрів для Національної поліції України, визначала що він полягає у її правах та обов'язках щодо ухвалення законів з цього питання, внесення змін до чинного законодавства, а також здійснення контролю за їх виконанням [132, с. 71]. Окремі дослідники цілком обґрунтовано визначають адміністративно-правовий статус Верховної Ради України як суб'єкта управління фінансовою системою [133, с. 94], як суб'єкта забезпечення оборони [134, с. 94] тощо. Верховна Рада України визначається і як суб'єкт адміністративно-правового механізму [135, с. 133; 136, с. 87].

Основним повноваженням Верховної Ради у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК відповідно до ст.85 Конституції України слід розглядати повноваження з прийняття законів, які є правовою основою його побудови та функціонування. Крім того, згідно з цією ж статтею Конституції такими повноваженнями також можуть бути: 1) визначення засад внутрішньої і зовнішньої політики, реалізації стратегічного курсу держави на набуття повноправного членства України в ЄС; 2) надання законом згоди на обов'язковість міжнародних договорів України та денонсація міжнародних договорів України. Наприклад, досить яскравим прикладом участі Верховної Ради у формуванні автоматичного обміну податковою інформацією була імплементація Правил CRS в законодавство України шляхом прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» №2970-IX від 20.03.2023 [137].

2. Президент України. Згідно зі ст.102 Конституції України Президент України є гарантом державного суверенітету, територіальної цілісності України, додержання Конституції України, прав і свобод людини і громадянина. Президент України є гарантом реалізації стратегічного курсу

держави на набуття повноправного членства України в ЄС. Президент України є важливим суб'єктом адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, 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 (крім законів про внесення змін до Конституції України) з наступним поверненням їх на повторний розгляд Верховної Ради України, має прав 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 квітня 2016 року № 180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» [138] Президентом України було утворено робочу групу для підготовки законопроектів з питань протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон, а КМУ 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.** Відповідно до ст.113 Конституції України КМУ є вищим органом у системі органів виконавчої влади. КМУ відповідальний перед Президентом України і Верховною Радою України, підконтрольний і підзвітний Верховній Раді України у межах, передбачених цією Конституцією. Вважаємо, що у межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК КМУ: 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 ЄС 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» [139] КМУ 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 КМУ.

4. **Міністерство фінансів України.** Міністерство фінансів України (Мінфін) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМУ. 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 КОІК. Правовий статус та повноваження Мінфіну визначені Положенням про Міністерство фінансів України, затвердженим постановою КМУ від 20.08.2014 № 375 [140].

Згідно з цим Положенням Мінфін є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову, бюджетну та боргову політику, державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, державного фінансового контролю, запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, державної політики у

сфері контролю за трансфертним ціноутворенням, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Вважаємо, що Міністерство фінансів України у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК здійснює такі повноваження: «1) здійснює заходи з підготовки до імплементації у національне законодавство рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) в сфері міжнародного оподаткування, трансфертного ціноутворення, а також щодо обміну фінансовою інформацією в податкових цілях; 2) здійснює заходи (у тому числі фінансові операції) щодо забезпечення виконання фінансових та інших зобов'язань держави, що випливають із членства України у міжнародних фінансових організаціях згідно з угодами про вступ України до Міжнародного валютного фонду, Міжнародного банку реконструкції та розвитку, Міжнародної фінансової корпорації, Міжнародної асоціації розвитку та Багатостороннього агентства по гарантіях інвестицій, із членства в Європейському банку реконструкції та розвитку, у Чорноморському банку торгівлі та розвитку, з рамкових угод між Україною та Північним інвестиційним банком, між Україною та Європейським інвестиційним банком, між Урядом України та Північною екологічною фінансовою корпорацією; 3) забезпечує виконання функцій представника України згідно з положеннями міжнародних договорів, укладених з міжнародними організаціями; 4) бере участь у переговорах з делегаціями Урядів інших держав щодо підготовки проектів міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і майно та внесення змін до діючих міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і майно; 5) здійснює процедури взаємного узгодження відповідно до міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування; 6) здійснює заходи з приєднання до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки та сприяє її

подальшій реалізації; 7) забезпечує міжнародне співробітництво та реалізацію зовнішньої політики у межах повноважень, передбачених законом; 8) запроваджує міжнародні стандарти фінансової звітності та міжнародні стандарти аудиту і забезпечує їх оприлюднення на офіційному веб-сайті Мінфіну; 9) забезпечує співробітництво з міжнародними, міжурядовими організаціями, задіяними у сфері боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму чи фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення; 10) здійснює міжнародне співробітництво з відповідними органами іноземних держав з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення відповідно до міжнародних договорів України чи з власної ініціативи з дотриманням вимог конфіденційності» [140].

5. Державна податкова служба України (ДПС) є одним з основних суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. 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 КОІК. Правовий статус та повноваження ДПС найбільш повно окресленні у Положенні про Державну податкову службу України, затвердженому постановою КМУ від 06.03.2019 № 227 [106].

Згідно з цим Положенням Державна податкова служба України (ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМУ через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Повноваження ДПС визначені п.4 Положення, який загалом нараховує аж 85 пунктів. Аналіз цих повноважень в аспекті реалізації завдань механізму обміну податковою інформацією з КОІК, 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 КОІК та 2) загальні повноваження ДПС, які вона має у всіх (зазвичай, внутрішніх) правовідносинах, а у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК 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 (держави, території) згідно із законодавством, міжнародними договорами України, 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 (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information (CRS), схваленого Радою Організації економічного співробітництва та розвитку 15 липня 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; 4) забезпечує виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, з питань, що належать до компетенції ДПС.

До повноважень другої групи фактично можна віднести усі інші повноваження ДПС. Серед них вважаємо за необхідне виокремити такі повноваження, які реалізуються ДПС у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК: 1) подає Мінфіну узагальнену практику застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС; 2) розробляє проекти законів України, проекти актів Президента України, КМУ, проекти наказів Мінфіну та пропозиції щодо інших нормативно-правових актів з питань, що належать до сфери діяльності ДПС, та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів; 3) розробляє та подає пропозиції щодо форм податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів; 4) здійснює адміністрування податків, зборів, платежів, єдиного внеску, у тому числі проводить відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків (платників єдиного внеску); 5) контролює своєчасність подання платниками податків (платниками єдиного внеску) передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів, єдиного внеску; 6) здійснює контроль за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС; 7) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, формування та ведення Державного реєстру фізичних

осіб - платників податків, інших реєстрів, банків і баз даних, ведення яких покладено законодавством на ДПС, а також реєстру страхувальників Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування; 8) звертається до суду у випадках, передбачених законом; 9) складає стосовно платників податків - фізичних осіб та посадових осіб платників податків - юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносить постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом; 10) вживає заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму у випадках та межах повноважень, передбачених законом; 11) здійснює контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

6. *Державна митна служба України (Держмитслужба)* також є важливим суб'єктом адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Правовий статус та повноваження Держмитслужби визначені у Положенні про Державну митну службу України, затвердженому постановою КМУ від 06.03.2019 № 227 [106].

Згідно з цим Положенням Державна митна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується КМУ через Міністра фінансів. Держмитслужба реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань митної справи.

У межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК Держмитслужба: 1) бере участь у міжнародному співробітництві з питань протидії контрабанді та порушенням митних правил, у тому числі шляхом: обміну інформацією з митними, правоохоронними органами та іншими органами іноземних держав з питань протидії незаконному переміщенню наркотичних засобів, психотропних речовин, їх

аналогів та прекурсорів; 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; надіслання запитів до уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих митницями Держмитслужби під час переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України; 2) розробляє пропозиції до проектів міжнародних договорів України та забезпечує дотримання і виконання зобов'язань, взятих за міжнародними договорами України, з питань, що належать до компетенції Держмитслужби; 3) укладає в установленому порядку міжнародні міжвідомчі договори з митними органами іноземних держав, проводить у межах повноважень, визначених законом, переговори та консультації щодо підготовки міжнародних договорів з питань митної справи, готує пропозиції щодо укладення таких договорів, а також припинення та/або зупинення їх дії; 4) організовує та здійснює адміністрування міжнародних договорів про вільну торгівлю, тарифних квот; 5) організовує, налагоджує, здійснює міжнародне співробітництво та заходи щодо виконання зобов'язань у сфері європейської та євроатлантичної інтеграції з питань, що належать до компетенції Держмитслужби; 6) взаємодіє та здійснює обмін інформацією з державними органами, митними та іншими органами іноземних держав, міжнародними організаціями згідно із законодавством;

7. Національний банк України. Відповідно до ст.2 Закону України «Про Національний банк України» Національний банк України є центральним банком України, особливим центральним органом державного управління, юридичний статус, завдання, функції, повноваження і принципи організації якого визначаються Конституцією України, цим Законом та іншими законами України [141]. Вважаємо, що у межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК згідно з положеннями зазначеного Закону 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, а також встановлює вимоги щодо створення, ведення, наповнення банками, небанківськими фінансовими установами, операторами поштового зв'язку інформаційних систем (реєстрів, баз даних) для забезпечення обміну інформацією між ними при здійсненні 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, державне регулювання та нагляд за діяльністю яких здійснює Національний банк; 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 відповідно до ст.6 Закону України «Про державне регулювання ринків капіталу та організованих товарних ринків» [142] є державним колегіальним органом, підпорядкованим Президенту України, підзвітним Верховній Раді України. Як суб'єкт адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК має право згідно ст.8 зазначеного Закону відповідно до своєї компетенції на умовах взаємності 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 (Multilateral Memorandum of Understanding Concerning

Consultation and Cooperation and the Exchange of Information – MMoU) Міжнародної організації комісій з цінних паперів (International Organization of Securities Commissions – IOSCO). Зокрема, Комісія має право в рамках міжнародного співробітництва обмінюватися, у тому числі в рамках Меморандуму IOSCO, 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) щодо порушень умов провадження професійної діяльності на ринках капіталу та організованих товарних ринках;
- 6) про дії чи події, що впливають або можуть вплинути на фінансові інструменти, які допущені до торгів на організованих ринках;
- 7) 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.

У рамках Меморандуму IOSCO Комісія також має право обмінюватися в установленому законодавством порядку інформацією про учасників ринків капіталу, у тому числі про їхні операції на таких ринках, кінцевих бенефіціарних власників, контролерів та власників юридичних осіб, інших фізичних або юридичних осіб, зазначених у запитах, отриманих від регуляторів ринків капіталу іноземних держав, які є підписантами Меморандуму IOSCO, у тому числі інформацією з обмеженим доступом, інформацією, яка становить професійну таємницю на ринках капіталу та організованих товарних ринках, банківську таємницю, інформацією, яка містить персональні дані, а також іншою інформацією,

розпорядником якої є Комісія. На наш погляд, багато з різновидів такої інформації може мати й характер податкової.

9. *Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг)* згідно з Положенням про Державну службу фінансового моніторингу України, затвердженим постановою КМУ від 29.07.2015 р. № 537, є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується КМУ 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 [107]. Як суб'єкт адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК 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 КМУ 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» [143]).

10. *Суди України*. Загалом як і з Верховною Радою України, віднесення судів України до суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК слід визнати таким, що зовні виглядає дискусійним. Поміж тим, варто зауважити, що у науці адміністративного права вже давно фактично є підтвердженням те, що суди також володіють адміністративно-правовим статусом, а відтак можуть бути суб'єктами адміністративного права та суб'єктами адміністративно-правового механізму.

Так, наприклад, О. В. Литовченко зазначає, що суди належать до окремої гілки влади і не здійснюють виконавчо-розпорядчої діяльності, втім в їх системі також є відповідний управлінський механізм, функціонування якого опосередковують певні управлінські відносини, а окрім внутрішньої організаційної діяльності, управлінські відносини супроводжують й цілу низку аспектів тих напрямків діяльності судів, що мають зовнішнє спрямування, зокрема в процесі взаємодії судів з іншими публічними чи приватними суб'єктами [144, с. 76]. Також у науці цілком обґрунтовано наголошується, що суди є органами публічної влади, специфічність діяльності яких і потреба створення умов незалежного та неупередженого здійснення правосуддя обумовлюють необхідність існування численних адміністративно-правових відносин, що виникають під час організації їх діяльності [145, с. 164]. При цьому, що є очевидним, адміністративно-правові відносини у діяльності суду мають субсидіарний, допоміжний характер, однак є важливими, оскільки розуміння їх суті дозволяє встановити межі зовнішніх адміністративно-владних повноважень з боку органів державної влади щодо судів і внутрішніх адміністративно-владних повноважень з боку керівництва суду щодо суддів, а також створити найбільш оптимальну систему внутрішнього управління в судах [146, с. 31, с. 26–27]. Суди розглядаються також і у науці як суб'єкти адміністративно-правового механізму [135, с. 135].

Відзначимо, що вважаємо за необхідне розглядати суди як суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Однак, зазначене, 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 КОІК 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» [147] 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 КОІК в режимі законності.

Поряд з наведеними суб'єктами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, 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 згідно зі ст. 1 Закону України «Про фінансові послуги та фінансові компанії» є юридичними особами, метою створення яких є здійснення діяльності з надання фінансових послуг, і які відповідно до закону надають одну чи декілька фінансових послуг на підставі відповідної ліцензії, виданої Регулятором (Національним банком України або Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку згідно з розподілом повноважень, визначеним Законом) [148]. Фінансовими установами в Україні є банки, кредитні спілки, страховики тощо. Безумовно, одним з основних видів фінансових установ є банки.

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 договором 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 КОІК. 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 [149].

Надзвичайно важливою є роль фінансових установ як суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК 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 [29].

Юридичні та фізичні особи. Серед усіх юридичних та фізичних осіб як суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, очевидно, що значну увагу слід приділити тим з них, які у відповідних правовідносинах є платниками податків. Однак, як це зовні б не дивно виглядало, платники податків – юридичні та фізичні особи зазвичай участі у адміністративних відносинах обміну податковою інформацією з КОІК безпосередньої участі не беруть. Пов'язане це з питанням, яке виникло у практиці, та полягало в тому, 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 ЄС 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 [150]) 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 [151]. 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 КОІК 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 адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК.

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 країни, мають право надавати відповідну інформацію податковим органам для надсилання її на запит компетентного органу іноземної країни, на оскарження різного роду, 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 КОІК 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 [152]. 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, зокрема: п.п. 20.1.2. – для здійснення функцій, визначених законом, отримувати безоплатно від платників податків усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом; п.п.20.1.3. – отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали щодо платників податків; п.п.20.1.5. – отримувати безоплатно від платників податків, а також від Національного банку України, банків, інших фінансових установ, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей довідки у порядку та на підставах, визначених цим Кодексом тощо.

Підсумовуючи отримані результати дослідження інституційної системи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК 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 КОІК. 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.

2.3. Адміністративно-процедурні відносини у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн

Формами адміністративної діяльності публічної адміністрації у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК є системи однорідних за своїм характером і правовою природою груп адміністративних дій, які мають зовнішнє вираження і за допомогою яких забезпечується обмін податковою інформацією з КОІК. До таких форм належить видання нормативних адміністративних актів, якими затверджуються положення про порядок обміну податковою інформацією з компетентними територіальні органами іноземних країн; видання індивідуальних адміністративних актів, необхідних у процедурі проведення відповідного обміну податковою інформацією, здійснення контролю за діяльністю щодо обміну податковою інформацією з компетентними органами.

В адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК виникає ціла низка адміністративних правовідносин, які забезпечують такий обмін. Аналіз наукових джерел свідчить, що ці відносини за своєю природою є адміністративно-процедурними.

У науці адміністративна процедура розглядається як складова юридичної (правової) процедури. При цьому, правова процедура визначається як нормативно врегульована послідовність дій, пов'язаних цільовим напрямком, що здійснюються в імперативній чи диспозитивній формах, у певні строки, а результати здійснення дій мають юридичну фіксацію [153, с. 10]. Юридична процедура являє собою самостійний різновид соціальної процедури, регламентується відповідними процедурними нормами права, має офіційний правовий характер, складається із певної послідовності дій суб'єктів

юридичної процедури, в результаті чого досягається певний результату вигляді зміни правової дійсності [154, с. 9].

Адміністративна ж процедура є структурованим, нормативно закріпленим порядком прийняття адміністративних актів або укладення адміністративно-правових договорів, спрямованим на вирішення конкретних справ у сфері публічного управління [155, с. 7]. Адміністративна процедура – це процедурно-процесуальна форма, яка регулюється адміністративно-процедурними нормами, що визначають порядок, у межах якого здійснюється послідовна діяльність суб'єктів адміністративної процедури та дії інших її учасників [156, с. 102].

С. Г. Стеценко серед адміністративних процедур, що реалізуються в діяльності органів публічної адміністрації, пропонує вирізняти «процедури про адміністративні правопорушення (що розглядаються в адміністративному, а не судовому порядку); процедури про адміністративні оскарження; нормотворчі процедури; дозвільні процедури; реєстраційні процедури; контрольні процедури; атестаційні процедури та інші» [157, с. 266]. Враховуючи таке розмаїття вищезазначених адміністративних процедур, слід підтримати позицію Т. О. Коломоєць та Д. С. Астахова, що «адміністративно-процедурні відносини становлять решту відносин процесуального характеру, які не є судочинськими (у розумінні адміністративного судочинства) та деліктними (у розумінні розгляду справ про адміністративні правопорушення), покликані врегульовувати індивідуально-конкретні справи у сфері регулювання адміністративного права [158, с. 28].

Вважаємо, що серед усіх адміністративних процедур окремою групою таких процедур можна визначити й процедуру обміну податковою інформацією з КОІК. Зазначена процедура володіє усіма ознаками адміністративних процедур, на які вказується у науці.

Так, наприклад, при дослідженні адміністративної процедури як інституту адміністративного процесу Н. В. Галіцина виділяє цілу низку ознак цих процедур. Зокрема, вона вказує, що адміністративні процедури:

1) застосовуються в публічній сфері; 2) регулюють порядок здійснення правозастосувальної діяльності; 3) охоплюють управлінську діяльність позитивної спрямованості, тобто діяльність, спрямовану на створення умов для ефективної реалізації прав і законних інтересів громадян і організацій; 4) встановлюють визначений порядок здійснення тих або інших дій; 5) мають характерний особливий суб'єктний склад. Однією зі сторін в адміністративній процедурі завжди виступає державний орган або посадова особа, наділені державно-владними повноваженнями; 6) закріплюються адміністративно-процесуальними нормами, які, в свою чергу, регулюють застосування матеріальних норм адміністративного та інших галузей права (фінансового, господарського, трудового та ін.), і при цьому регламентують діяльність уповноважених органів і посадових осіб [159, с. 173–174].

Аналіз процедури обміну податковою інформацією з КОІК вказує на те, що вона є адміністративною процедурою, яка виникає у публічній сфері, оскільки її суб'єктами є податкові органи як органи державної влади, вона визначає та регулює порядок здійснення правозастосувальної діяльності, тобто застосування зазначеними органами правових норм, ця процедура закріплюється адміністративно-процесуальними нормами, які регулюють застосування зокрема, матеріальних норм, що містяться у нормах податкового та міжнародного законодавства, ця процедура встановлює визначений порядок здійснення певних дій тощо. Таким чином, ще раз зауважимо, що усе наведене фактично підтверджує адміністративний характер відповідної процедури.

Інституційним суб'єктом адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК зазвичай обов'язково є орган державної влади, який визначений як компетентний орган у міжнародному обміні податковою інформацією від України. Таким органом, як уже зазначалося вище є ДПС України. Однак, безпосередню участь у адміністративно-процедурних відносинах, які виникають в межах цього механізму, є структурний підрозділ ДПС, який є відповідальним за обмін податковою інформацією з КОІК, а саме Департамент міжнародного співробітництва.

У сфері міжнародного обміну податковою інформацією відповідно до Положення про Департамент основними завданнями та функціями Департаменту є: 1) розробка та погодження пропозицій до проєктів міжнародних договорів України, укладання міжвідомчих договорів з податковими органами іноземних держав, забезпечення дотримання і виконання зобов'язань, взятих за міжнародними договорами України, з питань, що належать до компетенції ДПС; 2) забезпечення в межах повноважень міжнародного співробітництва; 3) організація взаємодії та обміну інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством України, міжнародними договорами; 4) забезпечення виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, з питань, що належать до компетенції ДПС [160].

На наш погляд, основою дослідження особливостей процедурних правовідносин у адміністративно-правовому механізмі, які виникають при обміні податковою інформацією з КОІК можуть бути визначені міжнародними актами форми обміну – спонтанний, за запитом, та автоматичний, оскільки кожний з цих обмінів забезпечується своєю самостійною групою адміністративно-процедурних правовідносин.

Адміністративно-процедурні правовідносини з обміну податковою інформацією в порядку *обміну інформацією на прохання* виникають у разі, коли наявні підстави для отримання такої інформації ДПС від компетентних органів іноземних держав та навпаки – наявності підстав для отримання такої інформації компетентними органами іноземних держав від ДПС.

Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України 16.04.2022 № 118, передбачає можливість надсилення вихідного запиту на отримання відповідної інформації виключно в межах так званого адміністративного розслідування, тобто тих заходів контролю, перевірки та/або інших заходів, що вживаються ДПС та/або компетентним органом іноземної

держави у процесі виконання їхніх обов'язків з метою забезпечення належного застосування податкового законодавства (п.3 розділу I, п.1 розділу II Порядку).

Слід звернути увагу, що поняття адміністративного розслідування є новим для законодавства, що врегульовує відносини обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних держав. Воно з'явилося відносно нещодавно – було запроваджене у відповідне законодавства наказом Міністерства фінансів України від 29.08.2025 № 446 «Про внесення змін до Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн».

Вважаємо втілення у законодавство такого терміну позитивним, оскільки воно надає підставам для витребування відповідної податкової інформації необхідної формалізованої визначеності, якої не було тоді, коли відповідні адміністративно-процедурні відносини врегульовувалися попередньою редакцією відповідного Порядку або ж попередніми аналогічними Порядками. При цьому, минула практика показувала, що відсутність такої формалізації призводила до проблем з належним визначенням підстав для витребування відповідної інформації у компетентних органів іноземних держав.

Так, наприклад, ще своїм листом від 29.03.2007 №6247/7/12-0327 «Про підготовку запитів до компетентних органів зарубіжних країн» тоді ще Державна податкова адміністрація України звертала увагу на тенденцію до зростання кількості запитів до компетентних органів зарубіжних країн з питань порушень податкового законодавства, які надсилаються обласними ДПА до ДПАУ. При цьому, вказувала, що дуже поширеним за останній час порушенням стало те, що у запитах обласних ДПА до компетентних органів зарубіжних країн не надаються обґрунтування сумнівів щодо питань, відносно яких робиться запит. Обласними ДПА у великій кількості почали направляти запити без зазначення причин, відносно яких необхідно отримання відповідної інформації, і з приводу якої потрібно проведення перевірки тієї чи іншої компанії за межами України. Складається враження, що всі ці запити робляться обласними ДПА тільки з метою перестраховування з того чи іншого питання, що

є недопустимим з юридичної точки зору і не відповідає міжнародним вимогам двосторонніх угод, укладених Україною з багатьма країнами світу із зазначеного питання [161].

У листі від 21.08.2013 № 15740/7/99-99-12-01-02-17 «Щодо удосконалення обміну податковою інформацією за спеціальними запитами з компетентними органами зарубіжних країн» Міністерство доходів і зборів України також зауважувало, що останнім часом у відповідь на запити української сторони щодо обміну податковою інформацією все частіше надходять листи від компетентних органів окремих зарубіжних країн (зокрема, США, Німеччини, Швейцарії, Туреччини, Китаю), в яких звертається увага на недотримання міжнародних стандартів при підготовці спеціальних письмових запитів та на необхідність доопрацювання надісланих українською стороною спеціальних запитів. Особлива увага у листі зверталася на те, що запитувана інформація, яка потрібна для висування вимог до платника відповідно до внутрішнього законодавства України, нерідко виходить за межі дії Конвенцій, згідно з якими відбувається обмін податковою інформацією [162].

На сьогодні ж підстави для отримання податкової інформації в порядку обміну інформацією на прохання є чітко визначеними. Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн також визначає, що запитувана інформація є передбачувано важливою, якщо під час складання запиту ДПС вважає, що ґрунтуючись на фактах та обставинах, наведених в описі справи, існує обґрунтована ймовірність, що запитувана інформація є релевантною для визначення обов'язків одного чи кількох платників податків відповідно до податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС, та що отримання запитуваної інформації є виправданим [33] саме для вже згадуваного нами вище адміністративного розслідування.

Є. Курілов, аналізуючи оновлений у 2025 році Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн звертає увагу, що термін «адміністративне розслідування» фактично є калькою з

англомовного терміну «*administrative investigations*», який в т.ч. може означати і розслідування, яке здійснюється в рамках кримінального провадження [163]. Поміж тим, вважаємо, що на сьогодні в Україні відсутні підстави вважати, що поняття «адміністративне розслідування» можна було б розглядати як таке, що здійснюється в рамках кримінального провадження. Як вбачається з оновленого Порядку в межах адміністративного розслідування можуть вживатися лише ті заходи контролю, перевірки та/або інших заходів, які здійснюються ДПС. У той же час, ДПС, як відомо в Україні не є органом досудового розслідування.

Проаналізуємо особливості адміністративно-процедурних правовідносин з обміну податковою інформацією в порядку обміну інформацією на прохання на прикладі відносин, які виникають при надсиланні уповноваженими від України суб'єктами цього механізму КОІК.

В адміністративно-процедурних правовідносинах з обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних держав основними суб'єктами відповідних відносин слід вважати ініціатора вихідного запиту та головного виконавця спеціального запиту.

Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом від 16.04.2022 №118 визначає, що проекти вихідних запитів про надання податкової інформації складають ініціатори вихідного запиту. Ними є структурні підрозділи ДПС та/або територіальні органи ДПС, у процесі виконання функціональних обов'язків яких виникла необхідність в отриманні відповідної інформації від компетентного органу іноземної держави.

Перед надсиланням ініціатором вихідного запиту головному виконавцю спеціального запиту проекту запиту ініціатор вихідного запиту повинен вжити усі визначені законодавством заходи отримання необхідної інформації безпосередньо від платника податків способом, передбаченим законодавством України. У зв'язку з цим, ініціатор вихідного запиту повинен в межах адміністративного розслідування провести такі дії як: 1) перевірити факт

реєстрації платника податків та його реєстраційні дані; 2) перевірити стосовно відповідного нерезидента або операцій наявність вже раніше отриманої від компетентних органів іноземних держав інформації; 3) в межах адміністративно-процедурних відносин згідно з нормативно визначеним Порядком взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10.06.2020 № 286 [108], запитати інформацію з баз даних митних органів; 4) провести аналіз контрольованих операцій, у яких платник податків бере участь; 5) за потреби надіслати запит до Адміністрації Держприкордонслужби з метою перевірки факту перетинання кордону України і присутності на території України посадової особи - представника нерезидента в разі, якщо він не є резидентом, для підписання договору (контракту), протоколів зборів інших документів; 6) з'ясувати деталі підписання та виконання конкретного договору (контракту), протоколів зборів, а також установчих, довірчих та інших документів тощо [33].

Після вчинення зазначених та інших дій з підготовки проекту вихідного запиту ініціатор вихідного запиту надсилає проект запиту головному виконавцю спеціального запиту, який після одержання проекту опрацьовує його, проводячи щось схоже на відповідну експертизу. При цьому, основна увагу звертається на відповідність запиту вимогам відповідного Порядку, міжнародних договорів, а також враховується досвід одержання інформації за такими вихідними запитами від тієї чи іншої держави. Така експертиза головним виконавцем спеціального запиту повинна бути здійснена у строк до 60 календарних днів.

Проект вихідного запиту може бути повернутий на доопрацювання ініціатору вихідного запиту або у відправленні такого запиту ініціатору вихідного запиту може бути відмовлено. Підставами для відмови можуть бути

невідповідність проект вихідного запиту вимогам Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, або ж коли головний виконавець вже володіє запитуваною інформацією за результатами попередньо отриманих відповідей від компетентних органів іноземної держави.

У разі визнання відповідного запиту обґрунтованим, головний виконавець спеціального запиту за потреби здійснює його переклад. Підписують вихідний запит виключно уповноважені особи, якими можуть бути Голова ДПС (його перший заступник, заступник) або ж директор Департаменту міжнародного співробітництва ДПС. На період тимчасової відсутності директора Департаменту міжнародного співробітництва право підпису вихідних запитів надано іншим особам, які тимчасово виконують його обов'язки та які є уповноважені на це відповідним розпорядчим документом ДПС. Варто зауважити, що Інформація щодо переліку посадових (службових) осіб, уповноважених керівником ДПС на виконання делегованих повноважень з підписання такого роду запитів офіційно оприлюднена на спеціальній сторінці в Інтернет. Так, наприклад на період тимчасової відсутності директора Департаменту міжнародного співробітництва на підписання вихідних запитів уповноважений заступник директора департаменту – начальника управління обміну інформацією та податкових угод Департаменту міжнародного співробітництва. Він вправі підписувати листи, що готуються в рамках обміну податковою інформацією, крім запитів з питань трансфертного ціноутворення, оподаткування доходів нерезидентів, діяльності нерезидентів та представництв (постійних представництв) нерезидентів та контролю за контрольованими іноземними компаніями [164].

Після підписання запиту уповноваженою особою головний виконавець спеціального запиту надсилає цей запит до компетентного органу іноземної держави.

Компетентні органи іноземних держав свої відповіді на запити компетентного органу України надсилають безпосередньо до ДПС.

Головний виконавець спеціального запиту, одержавши відповідь від компетентного органу іноземної держави, здійснює за потреби її неофіційний переклад та протягом 1 місяця надсилає цю відповідь ініціатору вихідного запиту. Ініціатор вихідного запиту аналізує відповідь та використовує отриману інформацію у адміністративному розслідуванні, в межах якого надсилався відповідний запит.

Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Мінфіну від 16.04.2022 №118, покладає на ініціатора вихідного запиту реалізувати отриману інформацію, а контроль щодо виконання цього обов'язку фактично покладено на головного виконавця спеціального запиту.

Так, не пізніше ніж через 4 місяці після отримання остаточної відповіді, ініціатор вихідного запиту зобов'язаний надати головному виконавцеві спеціального запиту звіт про використання інформації, отриманої від компетентного органу іноземної держави. У разі, якщо використання такої інформації у зазначений строк не відбулося, ініціатор вихідного запиту повторно зобов'язаний прозвітувати перед головним виконавцем вихідного запиту протягом 10 робочих днів з дня настання таких практичних наслідків. У разі ж, якщо настання практичних наслідків використання отриманої інформації у результаті опрацювання відповіді загалом не відбулося, ініціатор вихідного запиту повинен у звіті зазначити обґрунтовані причини ненастання практичних наслідків.

Вважаємо, що покладення Порядком обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн на ініціатора вихідного запиту в межах адміністративно-процедурних правовідносин обов'язку з використання отриманої інформації та звітування про це перед головним виконавцем спеціального запиту дисциплінує останнього та зобов'язує його реалізувати у податкових правовідносинах отриману інформацію.

Оскільки, як уже зазначалося вище, основою адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є міжнародне законодавство, досить цікавим у порівняльному аспекті виглядає дослідження практики Суду ЄС, який зробив декілька цікавих висновків щодо особливостей адміністративно-процедурних правовідносин, які можуть виникати у межах відповідного механізму при здійсненні обміну за запитом.

Так, проаналізувавши справи цього Суду А.О. Монаєнко зробив висновок, у справі C-617/10 Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson від 26.02.2013 Суд ЄС виснував, що директива про адміністративну співпрацю не накладає на державу обов'язків надсилати запит. Відправлення запиту є виключно факультативним процесуальним заходом, що ґрунтується на внутрішньому процесуальному законодавстві держави. Оскільки держава не має обов'язку надсилати запит, немає обов'язку і приймати інформацію як остаточний доказ. Директива зобов'язує надати інформацію лише ту державу, якій було направлено запит [165]. При цьому, у справі C-285/11 Bonik EOOD, від 06.12.2012 Судом ЄС було встановлено, що директива про взаємну допомогу не містить положень щодо визнання отриманої інформації державою, яка надсилає запит, або щодо доказової сили інформації, що надається. Проте, оцінювати доказову силу інформації, наданої однією державою-членом ЄС іншій державі-члену ЄС є повноваженням національного суду держави, яка запитує. І цей національний суд має оцінювати її відповідно до національних процесуальних норм [166]. А останнім питанням, поставленим перед Судом ЄС у справі C-276/12, полягало в тому, чи може платник податків заперечувати інформацію, надану державою, яка отримувала запит від іншої держави-члена ЄС. Тут Суд ЄС встановив, що директива про взаємну допомогу не визначає обставин, за яких платник податків може заперечувати правильність та повноту інформації, наданої державою, що отримала запит. Проте генеральний адвокат зазначив, що європейське право не забороняє платнику податків у межах національних процедур поставити під сумнів правильність інформації, наданої іншою державою-членом ЄС [167]. Отже, на думку А. О. Монаєнка, обмін

податковою інформацією дозволяє державам-членам ЄС реалізовувати свій податковий суверенітет завдяки інформації, які надають інші держави-члени ЄС стосовно своїх податкових резидентів, що здійснюють підприємницьку діяльність за кордоном або одержують прибутки від джерел з інших держав-членів ЄС [168].

Однак, не дивлячись на те, що міжнародні акти не покладають на Україну як державу обов'язків надсилати запит про надання податкової інформації до компетентних органів інших країн, такий обов'язок може існувати у того чи іншого суб'єкта адміністративно-процедурних правовідносин вже в межах відповідного адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн – ініціатора вихідного запиту та головного виконавця спеціального запиту. На наш погляд, аналіз Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн дає можливість зробити висновок, що такий обов'язок існує у зазначених суб'єктів у разі, якщо податкова інформація є необхідною або може бути передбачувано важливою для виконання або застосування положень податкового законодавства України і при цьому якщо після всіх вжитих ініціатором вихідного запиту заходів з'ясувати цю інформацію в межах національної правової системи не вдалося. Зазначений висновок, на наш погляд, вбачається з правового становища податкового органу, який в межах адміністративного розслідування повинен вживати всіх визначених законодавством заходів з метою встановлення обставин, що мають значення для правильного визначення податкових зобов'язань фізичних та юридичних осіб. При цьому, як вбачається з п.3 розділу II Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, цей пункт імперативно визначає, що вихідний запит складається у чітко випадках ним випадках. Таких чином, якщо в межах адміністративного розслідування будуть вбачатися підстави для надіслання вихідного запиту, ініціатор ініціатора вихідного запиту зобов'язаний його підготувати та надіслати головному виконавцю спеціального запиту. У останнього також є обов'язок

надіслати відповідний запит компетентному органу іноземної держави у разі його обґрунтованості та відповідності визначеним Порядком вимогам. Таким чином, можна констатувати, що внутрішнє законодавство України в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК передбачає обов'язок ДПС України як компетентного органу України надіслати вихідний запит про надання податкової інформації до компетентного органу іноземної країни за наявності для того визначених законодавством підстав.

При *автоматичному обміні* адміністративно-процедурні відносини в силу специфіки відповідного обміну виникають зазвичай не між податковими органами, а між податковими органами з однієї сторони та підзвітними фінансовими установами з іншої. Зазначені правовідносини, які виникають, спрямовані на забезпечення збору відповідної інформації про фінансові рахунки від фінансових установ, яка підлягає передачі в порядку автоматичного обміну. Зазначені правовідносини, як уже зазначалося вище, врегульовуються спеціальним Порядком взяття на облік та зняття з обліку фінансових агентів, які є підзвітними фінансовими установами для цілей багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки та загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 серпня 2023 року № 468.

Зазначений Порядок передбачає, що у ДПС взяттю на облік підлягають усі фінансові агенти, які є Підзвітними Фінансовими Установами (ПФУ). Перелік ПФУ веде ДПС. Взяття ПФУ на облік, їх включення до Переліку ПФУ, внесення змін до відомостей про ПФУ в Переліку ПФУ та зняття ПФУ з обліку з їх виключенням з Переліку ПФУ здійснюється ДПС в електронній формі з використанням засобів електронного зв'язку. ПФУ береться на облік на підставі відповідної заяви, форма якої наведена у додатку 1 до цього Порядку. Задля взяття на облік керівник ПФУ підписує відповідну заяву та надсилає її через електронний кабінет.

ДПС повідомляє заявника засобами електронного зв'язку в електронній формі про взяття ПФУ на облік або про відмову у взятті на облік протягом 2 робочих днів з дня отримання (прийняття) заяви про взяття на облік ПФУ від заявника.

Якщо заява про взяття на облік, зняття з обліку та про внесення змін до відомостей про ПФУ в Переліку ПФУ подана з порушенням вимог зазначеного Порядку, така заява не приймається до розгляду, а заявнику впродовж 2 робочих днів з дня отримання такої заяви надсилається відповідне повідомлення (квитанція).

У день взяття на облік ДПС надсилає ПФУ повідомлення (квитанцію), що відповідає даті взяття її на облік та даті включення до Переліку ПФУ.

Оскільки автоматичний обмін податковою інформацією здійснюється каналами електронного зв'язку та автоматично, адміністративно-процедурні відносини при цьому способі обміну податковою інформацією виникають обмежено. Забезпечення автоматичного обміну податковою інформацією більше полягає, на наш погляд, у реалізації технічних рішень, про що вже зазначалося у науці [169, с. 175].

При аналізі адміністративно-процедурних відносин, які виникають в межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК слід обов'язково вказати, що чи не найбільш суттєві ризики збереження конфіденційності інформації, яка є предметом обміну, 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 [170].

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 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. Таким чином, важливим є те, щоб при реалізації адміністративно-процедурних відносин в межах автоматичного обміну максимально ефективно забезпечувалася конфіденційність тієї інформації, яка є предметом обміну.

Спонтанний обмін. Адміністративно-процедурні правовідносини з обміну податковою інформацією в порядку спонтанного обміну виникають у разі, коли наявні підстави для надання її компетентному органу іноземної держави без попереднього запиту про цю інформацію з боку останнього. Такий обмін інформацією здійснюється у чітко визначених Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах випадках.

Так, відповідно до ст.7 Конвенції будь-яка Сторона без попереднього прохання надає відому їй інформацію іншій Стороні в таких випадках: а) перша Сторона має підстави припускати, що на території іншої Сторони може мати місце втрата податку; б) платник податку отримує знижку чи звільнення від податку на території першої Сторони, що може призвести до збільшення суми податку чи до оподаткування на території іншої Сторони; с) підприємницькі операції між платником податку однієї Сторони та платником податку іншої Сторони здійснюються через одну чи більше країн таким чином, що це може призвести до зменшення суми податку на території однієї чи іншої Сторони або на території обох Сторін; d) Сторона має підстави припускати, що сума податку може бути зменшена внаслідок фіктивних переказів прибутку в межах об'єднань підприємств; е) інформація, надана першій Стороні іншою Стороною, дозволила першій Стороні зібрати інформацію, яка може бути корисною для визначення суми податку на території іншої Сторони. Таким чином, з наведеної норми Конвенції вбачається, що нею визначено 5 підстав для спонтанного обміну інформацією між КОІК.

Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 №118, виклав зазначене положення Конвенції вже з розрахунку на їх використання як підставу для забезпечення міжнародного обміну податковою інформацією, у межах внутрішнього адміністративно-правового механізму.

Так, відповідно до п.1 розділу V Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн «структурні підрозділи ДПС і територіальні органи ДПС вживають заходів для збору та забезпечення передання компетентним органам іноземних держав наявної в ДПС інформації з власної ініціативи без попереднього вхідного запиту на інформацію у таких випадках:

- наявні підстави вважати, що на території іншої держави податки не сплачено або сплачено не в повному обсязі;

- платник податків користується повним або частковим звільненням від оподаткування доходів на території України, що може призвести до збільшення суми податкових зобов'язань чи до оподаткування на території іншої держави;

- підприємницькі операції між платником податків України та платником податків іншої держави здійснюються через одну чи більше держав у такий спосіб, що це може призвести / призводить до зменшення суми податкових зобов'язань на території України та/або іншої держави;

- наявні підстави вважати, що суму податкових зобов'язань може бути зменшено внаслідок штучного переміщення прибутку між пов'язаними підприємствами, у тому числі в середині груп підприємств;

- інформація, надана ДПС компетентним органом іноземної держави, дозволила отримати інформацію, яка може бути корисною для визначення суми податкових зобов'язань на території такої іноземної держави;

- наявність іншої інформації, що може бути корисною компетентним органам іноземних держав» [123].

Порівняльний аналіз підстав для спонтанного обміну податковою інформацією, визначених Конвенцією як міжнародним актом та Порядком як актом внутрішнього законодавства, свідчить про те, що на відміну від Конвенції, Порядок визначив не 5, а 6 підстав для такого обміну, доповнивши її ще однією підставою на власний розсуд – наявність іншої інформації, що може бути корисною компетентним органам іноземних держав. Фактично з урахуванням змісту усього речення відповідної норми, викладеної у пункті 1 розділу V Порядку, відповідну підставу слід вважати викладеною у Порядку так: «Структурні підрозділи ДПС і територіальні органи ДПС вживають заходів для збору та забезпечення передання компетентним органам іноземних держав наявної в ДПС інформації з власної ініціативи без попереднього вхідного запиту на інформацію у такому випадку: наявність іншої інформації, що може бути корисною компетентним органам іноземних держав» [33].

Вважаємо, що така норма, викладена у пункті 1 розділу V Порядку, є неправомірною та необґрунтованою. Вона є такою, яка порушує Конституцію та закони України.

Так, відповідно до ст.19 Конституції України правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

На наш погляд, Конституція України та закони України не надають права податковим органам на власний розсуд розширювати підстави міжнародного обміну податковою інформацією та надавати інформацію КОІК на власний розсуд.

Так, як вбачається з преамбули наказу Міністерства фінансів України від 16.04.2022 №118, підставою для його видання стали розділ I глави III Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988, міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування, підпункти 19-1.1.32 та 19-1.1.37 пункту 19-1.1 статті 19-1 розділу I ПК України, підпункт 5 пункту 4 Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою КМУ від 20 серпня 2014 року № 375 [140]. Однак, аналіз цих положень не дає нам підстав погодитися з виходом Мінфіном за межі визначених Конвенцією підстав для спонтанного обміну.

Так, як уже було обґрунтовано вище, розділ I глави III Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (тобто розділ «Обмін інформацією») не містить такої підстави для спонтанного обміну податковою інформацією як наявність у структурного підрозділу ДПС або територіального органу ДПС іншої інформації, що може бути корисною податковим органам іншої країни.

Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування взагалі не врегульовують питання обміну податковою інформацією за спонтанним обміном. І хоча у міжнародній практиці визначається можливим і спонтанний обмін інформацією за двосторонніми угодами про уникнення подвійного оподаткування, ці угоди, укладені Україною, не надають підстав стверджувати про те, що компетентний орган України може на власний розсуд визначати, яка інформація може бути корисною податковим органам іншої країни та надавати таку інформацію.

Підпункт 19-1.1.32 ПК України передбачає, що контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, виконують такі функції, крім особливостей, передбачених для державних податкових інспекцій статтею 19-3 цього Кодексу: організовують взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснюють міжнародне співробітництво у податковій сфері. Таким чином, це положення ПК України, як і інше його положення (п.п.19-1.1.37), також не надає Мінфіну повноважень на розширення підстав для спонтанного обміну податковою інформацією.

Враховуючи наведене, вважаємо, що на сьогодні відсутні визначені законами України підстави для надання податковими органами України податкової інформації КОІК в порядку спонтанного обміну виключно за фактом того, що наявна у структурного підрозділу ДПС або територіального органу ДПС інформація може бути корисною податковим органам іншої країни. Через це, очевидно, що структурні підрозділи ДПС та територіальні органи ДПС й не вправі здійснювати збір такої інформації за власною ініціативою. При вирішенні питання щодо збору та забезпеченні передачі КОІК наявної в податкових органах України інформації з власної ініціативи без попереднього запиту на інформацію ці органи повинні виходити з того, що такий обмін можливий лише з тих підстав, які визначені законами України та укладеними Україною міжнародними договорами, а шоста підстава, що її

містить наказ Міністерства фінансів України від 16.04.2022 №118, є незаконною.

Крім того, вважаємо, що запровадження такої підстави для збору інформації містить великі корупційні ризики – фактично вона надає структурному підрозділу ДПС або територіальному органу ДПС право збирати про платника податків будь-яку інформації під приводом того, що така інформація може бути корисною податковим органам іншої країни [171, с. 288].

Як наслідок, вважаємо, що у п.1 розділу V «Надання та отримання податкової інформації в порядку спонтанного обміну» Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, слова «наявність іншої інформації, що може бути корисною компетентним органам іноземних держав» необхідно виключити.

2.4. Юридична відповідальність у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн

Одним з елементів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є юридична відповідальність його суб'єктів за вчинені ними правопорушення. Юридична відповідальність є регламентованою правовими нормами реакція з боку уповноважених суб'єктів на діяння фізичних або юридичних осіб (колективних суб'єктів), що проявляються в недотриманні встановлених законом заборон, невиконанні встановлених законом обов'язків, порушенні цивільно-правових зобов'язань, нанесенні шкоди або завдання збитків і виражена в застосуванні до осіб, які вчинили такі діяння, засобів впливу, що тягнуть за собою позбавлення особистого, майнового або організаційного характеру [172, с. 15].

Юридична відповідальність є необхідним засобом забезпечення законності у функціонуванні адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК. Вона полягає у юридичній відповідальності за протиправні винні діяння посадових чи службових осіб органів влади, інших суб'єктів управління, фізичних та юридичних осіб за порушення конкретних правових норм, які врегульовують відносини обміну податковою інформацією з КОІК, та вчинене у зв'язку з цим правопорушення. Юридична відповідальність за такі правопорушення як і за будь-які інші правопорушення здійснюється в певних процесуальних формах уповноваженими органами (посадовими особами) органів державної влади та органів управління.

Юридична відповідальність у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК може бути різних видів. У науці традиційно виокремлюють такі види юридичної відповідальності як кримінальну, адміністративну, дисциплінарну, цивільно-правову та матеріальну [173; 174]. Звичайно, що таку ж відповідальність можна та необхідно виокремлювати і у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК. Однак, як буде показано далі, слід дослідити і питання специфічного виду відповідальності, яка настає насамперед за податкові правопорушення, яка у науці у певних випадках розглядається як самостійний вид відповідальності.

Кримінальна відповідальність є найбільш суворим видом юридичної відповідальності у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК. Вона полягає в осуді особи, яка вчинила кримінальне правопорушення, і є обов'язком цієї особи зазнати певних обмежень особистого або майнового характеру, що забезпечується примусовою силою держави [175, с. 7]. Кримінальна відповідальність є реакцією з боку держави на порушення особою кримінально-правової заборони або правовим наслідком вчиненого кримінального правопорушення. Її зміст полягає в застосуванні до порушника передбаченого правовими нормами впливу за вчинення кримінального правопорушення [176, с. 136].

ККУ [177], який визначає перелік діянь, які визнаються кримінальними правопорушеннями, не містить спеціальних складів кримінальних правопорушень у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК. Враховуючи наведене можна виснувати, що кримінальна відповідальність настає за вчинення винними особами діянь, які охоплюються більш загальними кримінальними правопорушеннями.

Вважаємо, що у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК можуть вчинятися такі кримінальні правопорушення як:

- кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності – ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст.212 ККУ), фальсифікація фінансових документів та звітності фінансової організації, приховування неплатоспроможності фінансової установи або підстав для відкликання (анулювання) ліцензії фінансової установи (ст.220-2 ККУ), незаконне збирання з метою використання або використання відомостей, що становлять комерційну або банківську таємницю (ст.231 ККУ), розголошення комерційної, банківської таємниці або професійної таємниці на ринках капіталу та організованих товарних ринках (ст.232 ККУ), незаконне використання інсайдерської інформації (ст.232-1 ККУ);

- кримінальні правопорушення у сфері використання електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), систем та комп'ютерних мереж і мереж електрозв'язку – несанкціоноване втручання в роботу інформаційних (автоматизованих), електронних комунікаційних, інформаційно-комунікаційних систем, електронних комунікаційних мереж (ст.361 ККУ), несанкціоновані збут або розповсюдження інформації з обмеженим доступом, яка зберігається в електронно-обчислювальних машинах (комп'ютерах), автоматизованих системах, комп'ютерних мережах або на носіях такої інформації (ст.361-2 ККУ), несанкціоновані дії з інформацією, яка оброблюється в електронно-обчислювальних машинах (комп'ютерах),

автоматизованих системах, комп'ютерних мережах або зберігається на носіях такої інформації, вчинені особою, яка має право доступу до неї (ст.362 ККУ);

- кримінальні правопорушення у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг - зловживання владою або службовим становищем (ст.364 ККУ), службове підроблення (ст.366 ККУ), службова недбалість (ст.367 ККУ), прийняття пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди службовою особою (ст.368 ККУ), пропозиція, обіцянка або надання неправомірної вигоди службовій особі (ст.369 ККУ) тощо.

Безумовно, одним з основних видів юридичної відповідальності у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК є **адміністративна відповідальність**.

Адміністративно-правова відповідальність визначається у науці адміністративного права як різновид юридичної відповідальності, що являє собою сукупність адміністративних правовідносин, які виникають у зв'язку із застосуванням уповноваженими органами (посадовими особами) до осіб, що вчинили адміністративний проступок, передбачених нормами адміністративного права особливих санкцій – адміністративних стягнень [178, с. 87]. Адміністративна відповідальність як різновид правової відповідальності це також специфічна форма негативного реагування з боку держави в особі її компетентних органів на відповідну категорію протиправних проявів (передусім адміністративних проступків), згідно з якою особи, які скоїли правопорушення, повинні дати відповідь перед повноважними державними органами за свої неправомірні дії та понести за це адміністративні стягнення у встановленому законом порядку [179, с. 47].

Враховуючи наведене, вважаємо, що *адміністративну відповідальність у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн слід розглядати як вид юридичної відповідальності, що полягає в реакції уповноважених правоохоронних, наглядових та контрольно-ревізійних органів унаслідок учинення*

адміністративних правопорушень у сфері обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн та застосування до винних осіб адміністративних стягнень, передбачених положеннями КпАП. Адміністративну відповідальність застосовується з метою запобігання вчиненню нових правопорушень як самим правопорушником, так і іншими особами, а також виховання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, в дусі дотримання законів.

Нормативною підставою для притягнення особи до адміністративної відповідальності у сфері адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є система адміністративно-правових норм, які визначають: 1) склади адміністративних правопорушень у сфері адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, види та розміри адміністративних стягнень; 2) коло суб'єктів (органів та посадових осіб), що уповноважені складати постанови та протоколи про адміністративні правопорушення й розглядати такі справи; 3) процесуальне оформлення притягнення особи до адміністративної відповідальності. Фактичною підставою для притягнення особи до адміністративної відповідальності є вчинення нею правопорушення у сфері у адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, визначеного адміністративним законодавством.

Варто зауважити, що адміністративна відповідальність у сфері адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК має свою специфіку.

Насамперед, слід визначити, що як і кримінальне законодавства, адміністративне законодавство не передбачає прямих норм, які б визначали окремі склади адміністративних правопорушень у правовідносинах з обміну податковою інформацією з КОІК. Відтак, така відповідальність суб'єктів є більш загальною, оскільки вона передбачається відповідними нормами КпАП більш загального характеру.

Відповідно до КпАП у адміністративних відносинах обміну податковою інформацією з КОІК фізичні особи, посадові та службові особи органів державної влади, управління та юридичних осіб можуть бути суб'єктами таких адміністративних правопорушень як невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів (ст.163-3), порушення порядку розкриття інформації на ринках капіталу та організованих товарних ринках або у системі накопичувального пенсійного забезпечення (ст.163-11), порушення порядку оприлюднення фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності (ст.163-16), порушення законодавства з фінансових питань (ст.164-2), порушення порядку надання інформації, необхідної для здійснення оцінки фінансових ризиків, та невжиття заходів у сфері управління фінансовими ризиками (ст.164-19), порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст.165-1), порушення порядку формування та застосування цін і тарифів (ст.165-2), порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття (ст.165-3), порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності (ст.165-4), порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (ст.165-5), порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця (ст.166-6), порушення законодавства щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення (ст.166-9), порушення порядку здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності (ст.166-21), незаконне використання інформації, що стала відома особі у зв'язку з виконанням службових або інших визначених законом повноважень (ст.172-8), перешкоджання уповноваженим особам

податкових органів, Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування у проведенні перевірок (ст.188-23), невиконання законних вимог посадових осіб суб'єктів державного фінансового моніторингу (ст.188-34), порушення законодавства у сфері захисту персональних даних (ст.188-39), здійснення незаконного доступу до інформації в інформаційних (автоматизованих) системах, незаконне виготовлення чи розповсюдження копій баз даних інформаційних (автоматизованих) систем (ст.212-6).

В аспекті того, що працівники податкових органів, які задіяні в реалізації адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, є державними службовцями, окремо варто було б звернути увагу на тому, що вони є суб'єктами адміністративної відповідальності за вчинення адміністративних правопорушень, пов'язаних з корупцією. У разі вчинення корупційних правопорушень ці працівники можуть нести відповідальність, зокрема, за порушення вимог щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів (ст. 172-7 КпАП); незаконне використання інформації, що стала відома особі у зв'язку з виконанням службових або інших визначених законом повноважень (ст.172-8 КпАП), невжиття заходів щодо протидії корупції (ст. 172-9 КпАП) [180].

Право складати протоколи про адміністративні правопорушення за цими та іншими положеннями КпАП надано відповідним посадовим особам, визначеним у ст.255 КпАП. Зокрема, варто звернути увагу, що у правопорушеннях, які виникають з податкових правовідносин, право складати протоколи про адміністративні правопорушення зазвичай мають уповноважені на те посадові особи Державної податкової служби України та її територіальних органів. Посадові особи цих же органів вправі розглядати й певні справи про адміністративні правопорушення, зокрема, порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ст.165-1), перешкоджання уповноваженим

особам податкових органів у проведенні перевірок (ст.188-23). Натомість інші справи зазвичай розглядаються судами.

Спеціальна відповідальність за вчинені правопорушення у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК визначена податковим законодавством, насамперед, ПК України. У науці щодо правової природи такої відповідальності, висловлено різні підходи.

Так, А. А. Манукян зауважує, що поняття «податкова відповідальність» як специфічного різновиду юридичної відповідальності не існує. Натомість вживається доволі комплексна та об'ємна терміносполука «відповідальність за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [181, с. 19]. Однак, натомість, О. В. Бакун прямо вказує на наявність податкової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності. На його думку, вона має такі риси: 1) є засобом охорони правопорядку; 2) полягає у застосуванні заходів державного примусу; 3) виникає винятково за порушення податкових правових норм; 4) є наслідком винного діяння; 5) полягає у застосуванні санкцій і пов'язана з негативними наслідками матеріального і морального характеру, яких повинен зазнати правопорушник; 6) реалізується у відповідних процесуальних формах. Крім того, на думку автора, податкова відповідальність характеризується й такими особливостями: 1) підставою податкової відповідальності громадян є їх податкові правопорушення; 2) податкова відповідальність громадян полягає у застосуванні до правопорушників спеціальних фінансових санкцій – грошових нарахувань і штрафів; 3) регулюється здебільшого нормами податкового права; 4) суб'єктами відповідальності можуть бути тільки платники податків; 5) до податкової відповідальності зобов'язаних осіб притягують податкові органи [182, с. 76]. Л. В. Товкун стверджує, що відповідальність за порушення податкового законодавства за своєю юридичною природою є фінансовоправовою й характеризується такими ознаками: вона встановлюється безпосередньо податковим законодавством; передбачає заходи покарання до

осіб, винних в невиконанні або неналежному виконанні податкових обов'язків; основою відповідальності є податкове правопорушення, передбачене податковим законодавством. Для фінансової відповідальності притаманні такі ознаки юридичної відповідальності: 1) вона є однією з форм державного примусу; 2) її підставою є скоєння особою правопорушення; 3) вона полягає у застосуванні уповноваженим на те державним органом санкцій, передбачених законом; 4) застосування фінансової відповідальності є вираженням негативного ставлення держави до таких дій [183, с. 85-86]. Фінансово-правовою відповідальністю за своєю юридичною природою вважають відповідальність за порушення податкового законодавства й Л. М. Касьяненко та С. О. Данілов. На їх думку, вона характеризується такими ознаками: 1) вона встановлюється безпосередньо податковим законодавством; 2) передбачає заходи покарання до осіб, винних у невиконанні або неналежному виконанні податкових обов'язків; 3) основою відповідальності є саме податкове правопорушення, передбачене податковим та іншим законодавством (наприклад законодавством про ЄСВ, у сфері ЗЕД) [184, с. 104].

Безумовно, дискусія про правову природу відповідальності, до якої притягуються особи за порушення податкового законодавства, є надзвичайно важливою, оскільки стосується безпосередньо не лише власне цієї відповідальності, а й зачіпає інші види відповідальності. Однак, не досліджуючи це питання по суті через його надзвичайну об'ємність, зауважимо, що правова природа такої відповідальності досить близька до адміністративної, оскільки як і адміністративна відповідальність вона полягає у реакції саме уповноважених правоохоронних та контрольно-ревізійних органів унаслідок учинення правопорушень у сфері податків, які однак, визначені не положеннями КпАП, що має місце при адміністративній відповідальності, а ПК.

Можливе саме через це й А. А. Манукян вважає, що контролюючі податкові органи наділені повноваженнями притягати порушників до відповідальності за: а) вчинення власне податкових правопорушень та

б) вчинення порушень іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ймовірно, що чисто адміністративні правопорушення).

Стосовно податкової відповідальності у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК, то варто звернути увагу на окремі положення ПКУ, а саме, що згідно з п.73.3 ст.73 ПКУ контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про надання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань, та її документального підтвердження. Відповідно до п.п.73.3.3 п.73.3 ст.73 ПКУ платники податків зобов'язані надавати інформацію, визначену в запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту. При цьому, ненадання відповіді платником податків, фінансовим агентом або іншою особою на такий запит, неподання або подання не в повному обсязі документів чи іншої інформації на запит контролюючого органу, тягне за собою накладення штрафу у 5 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт (п.п.121.2 ПКУ).

Ще одним з видів юридичної відповідальності у сфері адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК є **дисциплінарна відповідальність**.

Дисциплінарна відповідальність — це та відповідальність, яка передбачається за вчинення дисциплінарного проступку, тобто винного, протиправного діяння (бездіяльності), яке посягає на трудову дисципліну у відповідному організованому колективі (підприємстві, установі) шляхом невиконання чи неналежного виконання своїх трудових обов'язків, і за яке передбачено застосування дисциплінарних санкцій, визначених чинним законодавством [185, с. 128]. Таку відповідальність у механізмі обміну податковою інформацією з КОІК несуть працівників податкових органів,

насамперед тих структурних підрозділів ДПС та/або територіального органу ДПС, які є ініціаторами вихідних запитів, або ж того структурного підрозділу ДПС, який є головним виконавцем спеціального запиту.

Оскільки задіяні у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК посадові особи зазначених податкових органів є державними службовцями, особливості їх дисциплінарної відповідальності визначаються Законом України «Про державну службу» [186].

Так, відповідно до ст.62 Закону «Про державну службу» державний службовець зобов'язаний виконувати обов'язки, визначені статтею 8 цього Закону, а також: не допускати вчинків, несумісних із статусом державного службовця; виявляти високий рівень культури, професіоналізм, витримку і тактовність, повагу до громадян, керівництва та інших державних службовців.

Засади дисциплінарної відповідальності державних службовців визначені главою 2 розділу VIII Закону «Про державну службу». Зокрема, згідно зі ст.ст.64 та 65 Закону за невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, визначених цим Законом та іншими нормативно-правовими актами у сфері державної служби, посадовою інструкцією, а також порушення правил етичної поведінки та інше порушення службової дисципліни державний службовець притягається до дисциплінарної відповідальності у порядку, встановленому цим Законом. Підставою для притягнення державного службовця до дисциплінарної відповідальності є вчинення ним дисциплінарного проступку, тобто протиправної винної дії або бездіяльності чи прийняття рішення, що полягає у невиконанні або неналежному виконанні державним службовцем своїх посадових обов'язків та інших вимог, встановлених цим Законом та іншими нормативно-правовими актами, за яке до нього може бути застосоване дисциплінарне стягнення [186].

Особливість проступків, за вчинення яких можуть нести дисциплінарну відповідальність працівники податкових органів у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК, полягає у вчиненні ними різного роду дій, які розглядаються як невиконання або неналежне виконання

посадових обов'язків, актів органів державної влади, наказів (розпоряджень) та доручень керівників, прийнятих у межах їхніх повноважень. Зокрема, вони можуть нести дисциплінарну відповідальність за недбалість, допущену при підготовці та поданні вихідного запиту компетентним органам іноземних держав, одержанні, обробленні та виконанні вхідного запиту, обробленні відповіді на вихідний запит, отриманої від компетентних органів іноземних держави, наданні та отриманні податкової інформації в порядку спонтанного обміну тощо. Особливо варто наголосити на можливості зазначених посадових осіб нести дисциплінарну відповідальність за порушення, допущені у зв'язку з правовим режимом податкової інформації як інформації з обмеженим доступом.

Показовим при вчиненні допущених порушень з інформацією є справа щодо притягнення до дисциплінарної відповідальності одного з працівників Головного управління ДПС у Полтавській області.

Так, наказом Головного управління ДПС у Полтавській області № 27-дс від 01.08.2024 «Про накладення дисциплінарного стягнення на ОСОБА_1» на завідувача сектору контролю міжнародної діяльності відділу трансфертного ціноутворення Головного управління ДПС у Полтавській області було накладено дисциплінарне стягнення у виді попередження про неповну службову відповідність за вчинення дисциплінарного проступку, передбаченого п.п.2 та 5 ч.2 ст.65 Закону «Про державну службу».

В процесі дисциплінарного провадження було встановлено наявність вини у допущенні ОСОБА_1 порушень вимог п.п.1, 2 ч.1 ст.28, ч.1 ст.38 Закону України «Про запобігання корупції» [187], п.п.3.1.2 п.3.1 розділу III Порядку організації заходів із запобігання та врегулювання конфлікту інтересів в органах Державної податкової служби, затвердженого наказом ДПС України від 26.05.2020 № 226 [188] та окремих положень Загальних правил етичної поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, затверджених наказом Національного агентства України з питань державної служби від 05.08.2016 № 158 [189]. Ці порушення полягали, зокрема, в

перегляді зазначеним працівником вкладок та документів в Інформаційно-комунікаційній системі «Податковий блок» за відсутності для цього підстав, тобто фактично незаконному отриманні доступу до відповідної податкової інформації, що у Інформаційно-комунікаційній системі.

В процесі судового оскарження ОСОБА_1 відповідного наказу про притягнення до дисциплінарної відповідальності, Другим апеляційним адміністративним судом було підтверджено його законність [190]. І хоча зазначений проступок працівника податкового підрозділу, залученого до адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, не був безпосередньо вчинений у відносинах, що виникали в межах цього механізму, він свідчить про можливість незаконного доступу та використання відповідними працівниками й інформації, надісланої або ж одержаної в процесі її обміну з компетентними органами іноземних держав, що в свою чергу також є дисциплінарним проступком, за який відповідні працівники можуть бути притягнуті до дисциплінарної відповідальності.

Сутність *цивільної відповідальності* у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК полягає в тому, що шкода, заподіяна фізичним та юридичним особам у адміністративно-правових відносинах, що виникають у межах цього механізму, незаконними діями податкових органів та їх посадових і службових осіб відшкодовується державою. Зазначене обумовлюється змістом ст.1173 ЦКУ, згідно з якою шкода, завдана фізичній або юридичній особі незаконними рішеннями, дією чи бездіяльністю органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування при здійсненні ними своїх повноважень, відшкодовується державою, Автономною Республікою Крим або органом місцевого самоврядування незалежно від вини цих органів. Шкода, завдана фізичній або юридичній особі незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадової або службової особи органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування при здійсненні нею своїх повноважень, відшкодовується державою, Автономною

Республікою Крим або органом місцевого самоврядування незалежно від вини цієї особи (ст.1174 ЦКУ) [85]. У адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК така шкода може полягати, наприклад, у розголошенні податковим органом інформації, отриманої від компетентного органу іноземної держави, неправомірного та необґрунтованого використання податковим органом України отриманої інформації, внаслідок чого компетентним податковим органом України прийнято рішення, яким завдано майнову чи моральну шкоду фізичній чи юридичній особі тощо.

Висновки до розділу 2.

1. До національного законодавства України, яке можна розглядати як елемент адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, належать Податковий кодекс України, наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» від 16.04.2022 № 118, наказ Міністерства фінансів України від 26.05.2023 № 282 «Про затвердження Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information)», наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взяття на облік та зняття з обліку фінансових агентів, які є підзвітними фінансовими установами для цілей багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки та загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки» від 30.08.2023 № 468 та інші акти.

2. Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118 є недосконалим. У ньому не вбачається логічності у викладенні правових норм щодо обміну податковою інформацією з КОІК на

прохання, оскільки відповідні адміністративні правовідносини у Порядку врегульовані хаотично. Незручною також є нумерація пунктів у Порядку.

3. Окремі положення Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.05.2023 № 282, є недосконалим. Вони передбачають надання переваги тексту англійською мовою перед текстом українською мовою стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information), що не відповідає ст.57 Конституції України, ст.ст.35, 56 Закону України «Про правотворчу діяльність» та п.103.15 ПКУ.

4. Суб'єктами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, які мають у цьому механізмі владні повноваження, є: 1) Верховна Рада України; 2) Президент України; 3) КМУ; 4) Міністерство фінансів України; 5) Державна податкова служба України; 6) Державна митна служба України; 7) Національний банк України; 8) Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку; 9) Державна служба фінансового моніторингу України; 10) суди України.

5. Суб'єктами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК, які не мають у цьому механізмі владних повноважень, є: 1) фінансові установи; 2) юридичні та фізичні особи.

6. Платники податків як суб'єкти адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК вправі самотійно ініціювати перед компетентними органами України питання про надсилання ними запиту на отримання податкової інформації від компетентних органів інших країни, мають право надавати відповідну інформацію податковим органам для надсилання її на запит компетентного органу іноземної країни, на оскарження різного роду актів чи дій податкових органів чи їх службових осіб, вчинених у процедурах міжнародного обміну податковою інформацією тощо.

7. Процедура обміну податковою інформацією з КОІК є адміністративною процедурою, яка виникає у публічній сфері та передбачає порядок здійснення правозастосувальної діяльності компетентних державних органів. Ця процедура визначається адміністративно-процесуальними нормами, які регулюють особливості застосування матеріальних норм, що містяться у нормах податкового та міжнародного законодавства.

8. На сьогодні в Україні відсутні підстави вважати, що поняття «адміністративне розслідування» можна розглядати як таке, що здійснюється в рамках кримінального провадження. В межах адміністративного розслідування можуть вживатися лише ті заходи контролю та перевірки, які здійснюються ДПС України, яка не є органом досудового розслідування.

9. У разі, якщо податкова інформація є необхідною або може бути передбачувано важливою для виконання або застосування положень податкового законодавства України, а вжиті ініціатором вихідного запиту заходи щодо з'ясування цієї інформації не призвели до необхідного результату, у податкових органів виникає обов'язок надіслати запит про надання податкової інформації до компетентних органів інших країн.

10. Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, в частині визначення підстав для спонтанного обміну податковою інформацією не відповідає міжнародним договорам, укладеним Україною, зокрема, Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 № ETS №127. Конституція України та закони України не надають права податковим органам на власний розсуд розширювати підстави міжнародного обміну податковою інформацією та надавати інформацію КОІК на власний розсуд.

11. Юридична відповідальність у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК може бути таких видів: кримінальна, адміністративна, дисциплінарна, цивільно-правова та матеріальна.

12. У адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК можуть вчинятися такі кримінальні правопорушення як: 1) кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності; 2) кримінальні правопорушення у сфері використання електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), систем та комп'ютерних мереж і мереж електрозв'язку; 3) кримінальні правопорушення у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг.

13. Адміністративну відповідальність у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК слід розглядати як вид юридичної відповідальності, що полягає в реакції уповноважених правоохоронних, наглядових та контрольно-ревізійних органів унаслідок учинення адміністративних правопорушень у сфері обміну податковою інформацією з КОІК та застосування до винних осіб адміністративних стягнень, передбачених положеннями КпАП.

14. Адміністративна відповідальність у сфері адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з КОІК має свою специфіку та може бути загальною та спеціальною. Адміністративне законодавство не передбачає прямих норм, які б визначали окремі склади адміністративних правопорушень у правовідносинах з обміну податковою інформацією з КОІК, а тому адміністративна відповідальність, визначена КпАП, є загальною. Спеціальною відповідальністю за вчинені правопорушення у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК є відповідальність, визначена податковим законодавством, насамперед, Податковим кодексом України.

15. Працівники податкових органів у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з КОІК можуть нести дисциплінарну відповідальність за недбалість, допущену при підготовці та поданні вихідного запиту компетентним органам іноземних держав, одержанні, обробленні та виконанні вхідного запиту, обробленні відповіді на вихідний запит, отриманої від компетентних органів іноземних держави, наданні та

отриманні податкової інформації в порядку спонтанного обміну, за порушення, допущені у зв'язку з правовим режимом податкової інформації як інформації з обмеженим доступом тощо.

16. Запропоновано внести такі зміни до законодавства України:

- друге речення п.2 розділу I «Загальні положення» Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.05.2023 № 282, викласти в такій редакції: «У разі виникнення розбіжностей у трактуванні перевага надається тексту українською мовою».

- у п.1 розділу V «Надання та отримання податкової інформації в порядку спонтанного обміну» Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, виключити слова «наявність іншої інформації, що може бути корисною компетентним органам іноземних держав».

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та нове вирішення науково-прикладного завдання, що виявилось у комплексному дослідженні правових механізмів обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. За результатами дослідження зроблено такі основні висновки.

1. Міжнародні багатосторонні та двосторонні угоди, які врегульовують питання міжнародного обміну податковою інформацією, визначають мету, об'єкт, порядок та умови міжнародного обміну інформацією, правовий режим інформації, порядок її використання тощо. До міжнародних багатосторонніх угод належать Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 № ETS №127, Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24.11.2016, Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information, MCAA CRS) від 29.10.2014, Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін звітами у розрізі країн (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, CbC) від 27.01.2016, укладена в межах ОЕСР. До міжнародних двосторонніх угод, які врегульовують питання міжнародного обміну податковою інформацією, належать: Угода 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) від 07.02.2017, міжнародні двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування, укладені між Україною та іншими державами. Обсяг податкової інформації за її змістом не є чітко визначеним та сталим. Намагання окреслити вичерпний обсяг податкової інформації викликає обґрунтовані сумніви щодо можливості його визначення.

При визначенні поняття податкової інформації слід виходити з того, що нею може бути будь-яка інформація, яка створюється суб'єктами інформаційних правовідносин для цілей оподаткування, зокрема, щодо податків, їх обчислення та сплати тощо.

2. Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є системою правових засобів (адміністративно-правових норм, інституційних елементів, адміністративних процедур та адміністративної відповідальності), за допомогою яких забезпечується адміністративно-правовий вплив на суспільні відносини, що виникають у процесі отримання та використання компетентними органами України визначеної укладеними Україною міжнародними угодами податкової інформації від компетентних органів іноземних країн, а також передачі цієї інформації цим органам у межах цих угод. Структурно цей механізм об'єднує нормативний, інституційний, процедурний та правоохоронний елементи (складові), а саме: а) адміністративно-правові норми, що визначають підстави, умови та порядок застосування адміністративних заходів для обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн; б) інституційну систему забезпечення обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, яку складають система уповноважених суб'єктів, наділених повноваженнями щодо збирання, оброблення, аналізу, зберігання, використання, передачі, охорони, захисту, обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн; в) адміністративні процедури, у межах яких здійснюється обмін податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн; г) адміністративну відповідальність за порушення суб'єктами права встановлених державою правил, пов'язаних з обміном податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

3. Метою адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є своєчасне, ефективне та повне отримання компетентними органами України податкової

інформації від компетентних органів іноземних країн та така ж передача ними цієї інформації іноземним компетентним органам. Завданнями адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є: 1) створення ефективної нормативно-правової основи для функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн; 2) створення ефективної організаційної основи для функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн; 3) забезпечення виконання Україною міжнародних зобов'язань у межах укладених нею міжнародних договорів, що визначають підстави, порядок та процедури обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн; 4) забезпечення збереження конфіденційності податкової інформації, надісланої чи одержаної в процесі обміну з компетентними органами іноземних держав. Функціями адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є нормотворча та правозастосовна.

4. Напрямами забезпечення конфіденційності інформації, яка передається в межах механізмів обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, є: 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.

Серед усього масиву податкової інформації, яка охороняється законом та на яку поширюється режим конфіденційності, є й та, яка згідно з міжнародно-правовими актами не може бути надана в межах обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Такою інформацією є

інформація, яка містить комерційну таємницю та яка на відміну від банківської таємниці підлягає захисту відповідно до міжнародно-правових актів.

Міжнародні механізми обміну податковою інформацією захищають окрему податкову інформацію, яка містить комерційну таємницю. Така інформація в межах цих механізмів не підлягає передачі на запит компетентних органів іноземних країн. У зв'язку з цим 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 комерційної таємниці. Це завдання податкових органів є складним та обумовлюється складною природою комерційної таємниці.

Існуюче внутрішнє адміністративно-правове регулювання, яке забезпечує міжнародний обмін податковою інформацією, не містить належних механізмів захисту комерційної таємниці платника податків від необґрунтованої її передачі компетентним органам іноземної держави. Вирішенням цієї проблеми 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.

5. Принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є основні положення, які акумулюють та узагальнюють найбільш важливі, істотно суттєві та значущі особливості функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Принципи цього механізму здійснюють спрямовуючий вплив на нього і є тими основними положеннями, якими мають керуватися усі суб'єкти цього

механізму. Базовими ознаками принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є те, що: 1) такі принципи є нормативно визначеними. Вони прямо не закріплені у законодавстві, яке визначає та врегульовує функціонування адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, але є такими, що закріплені у ньому опосередковано, впливають з його змісту або ж з аналізу цього законодавства; 2) реалізація принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн спрямована на мету, задля досягнення якої створено та функціонує зазначений механізм; 3) принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн поділяються на загальні (загальноправові) та спеціальні. Загальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є принципи верховенства права та законності. Спеціальними принципами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є принцип співробітництва та взаємодії в адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, принцип ефективності цього механізму, принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань у межах адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, принцип контролю.

6. Удосконалення внутрішньо-правової основи обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є неодмінною умовою успішного виконання завдань, що визначаються міжнародними актами, укладеними Україною. Таке удосконалення повинне відбуватися й засобами адміністративно-правового характеру та охоплювати фактично усі види діяльності, а саме його правове регулювання, правозастосовну діяльність,

пов'язану з таким обміном, правоохоронну діяльність по забезпеченню законності у цій сфері тощо. Особливе місце серед таких засобів займає адміністративно-правовий механізм забезпечення такого обміну, який фактично об'єднує усі правові явища та усю правову діяльність адміністративно-правового характеру. До національного законодавства України, яке можна розглядати як елемент адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, належать Податковий кодекс України, наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» від 16.04.2022 № 118, наказ Міністерства фінансів України від 26.05.2023 № 282 «Про затвердження Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information)», наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взяття на облік та зняття з обліку фінансових агентів, які є підзвітними фінансовими установами для цілей багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки та загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки» від 30.08.2023 № 468 та інші акти. Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, є недосконалим. У ньому не вбачається логічності у викладенні правових норм щодо обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн на прохання, оскільки відповідні адміністративні правовідносини у Порядку врегульовані хаотично. Незручною також є нумерація пунктів у Порядку. Окремі положення Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.05.2023 № 282, є недосконалими. Вони передбачають надання

переваги тексту англійською мовою перед текстом українською мовою Стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information), що не відповідає ст. 57 Конституції України, ст.ст. 35, 56 Закону України «Про правотворчу діяльність» та п. 103.15 Податкового кодексу України.

7. 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; 2) Президент України; 3) КМУ; 4) Міністерство фінансів України; 5) Державна податкова служба України; 6) Державна митна служба України; 7) Національний банк України; 8) Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку; 9) Державна служба фінансового моніторингу України; 10) суди України. Суб'єктами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, які не мають у цьому механізмі владних повноважень, є: 1) фінансові установи; 2) юридичні та фізичні особи. Платники податків як суб'єкти адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн вправі самотійно 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 надсилання її на запит компетентного органу іноземної країни, на оскарження різного роду актів чи дій податкових органів чи їх службових осіб, вчинених у процедурах міжнародного обміну податковою інформацією тощо.

8. Процедура обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є адміністративною процедурою, яка виникає у публічній сфері та передбачає порядок здійснення правозастосувальної діяльності компетентних державних органів. Ця процедура визначається адміністративно-процесуальними нормами, які регулюють особливості

застосування матеріальних норм, що містяться у нормах податкового та міжнародного законодавства. На сьогодні в Україні відсутні підстави вважати, що поняття «адміністративне розслідування» можна розглядати як таке, що здійснюється в рамках кримінального провадження. В межах адміністративного розслідування можуть вживатися лише ті заходи контролю та перевірки, які здійснюються ДПС України, яка не є органом досудового розслідування. У разі, якщо податкова інформація є необхідною або може бути передбачувано важливою для виконання або застосування положень податкового законодавства України, а вжиті ініціатором вихідного запиту заходи щодо з'ясування цієї інформації не призвели до необхідного результату, у податкових органів виникає обов'язок надіслати запит про надання податкової інформації до компетентних органів інших країн. Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, в частині визначення підстав для спонтанного обміну податковою інформацією не відповідає міжнародним договорам, укладеним Україною, зокрема, Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 № ETS №127. Конституція України та закони України не надають права податковим органам на власний розсуд розширювати підстави міжнародного обміну податковою інформацією та надавати інформацію компетентним органам іноземних країн на власний розсуд.

9. Юридична відповідальність у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн може бути таких видів: кримінальна, адміністративна, дисциплінарна, цивільно-правова та матеріальна. В адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн можуть вчинятися такі кримінальні правопорушення як: 1) кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності; 2) кримінальні правопорушення у сфері використання електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), систем та комп'ютерних мереж і мереж електров'язку;

3) кримінальні правопорушення у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг. Адміністративну відповідальність у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн слід розглядати як вид юридичної відповідальності, що полягає в реакції уповноважених правоохоронних, наглядових та контрольно-ревізійних органів унаслідок учинення адміністративних правопорушень у сфері обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн та застосування до винних осіб адміністративних стягнень, передбачених положеннями КпАП. Ця відповідальність у сфері адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн має свою специфіку та може бути загальною та спеціальною. Адміністративне законодавство не передбачає прямих норм, які б визначали окремі склади адміністративних правопорушень у правовідносинах з обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, а тому адміністративна відповідальність, визначена КпАП, є загальною. Спеціальною відповідальністю за вчинені правопорушення у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є відповідальність, визначена податковим законодавством, насамперед, Податковим кодексом України. Працівники податкових органів у адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн можуть нести дисциплінарну відповідальність за недбалість, допущену при підготовці та поданні вихідного запиту компетентним органам іноземних держав, одержанні, обробленні та виконанні вхідного запиту, обробленні відповіді на вихідний запит, отриманої від компетентних органів іноземних держави, наданні та отриманні податкової інформації в порядку спонтанного обміну, за порушення, допущені у зв'язку з правовим режимом податкової інформації як інформації з обмеженим доступом тощо.

10. Належне забезпечення обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн потребує низки законодавчих змін, зокрема:

1) у Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118:

- у п. 3 розділу I «Загальні положення» поняття ініціатора вихідного запиту викласти у такій редакції: «ініціатор вихідного запиту – це структурний підрозділ ДПС та/або територіальний орган ДПС, у процесі виконання функціональних обов’язків якого виникла необхідність в отриманні інформації від компетентного органу іноземної держави, а також інші державні органи в межах виконання покладених на них законодавством завдань»;

- розділ I «Загальні положення» 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»;

- у п. 1 розділу V «Надання та отримання податкової інформації в порядку спонтанного обміну» виключити слова «наявність іншої інформації, що може бути корисною компетентним органам іноземних держав»;

2) друге речення п. 2 розділу I «Загальні положення» Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.05.2023 № 282, викласти в такій редакції: «У разі виникнення розбіжностей у трактуванні перевага надається тексту українською мовою».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Федорченко О. Є., Сташенко Ю. В. План дій BEPS: ключові напрями імплементації. *Наукові праці НДФІ*. 2020. № 4. С. 119–130.
2. OECD. Members and partners. URL: <https://www.oecd.org/en/about/members-partners.html> (дата звернення: 09.05.2026).
3. Організація економічного співробітництва та розвитку. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Організація_економічного_співробітництва_та_розвитку (дата звернення: 09.05.2026).
4. Statement by the Secretary-General on the Rio de Janeiro G20 Ministerial Declaration on International Tax Cooperation URL: <https://www.oecd.org/en/about/news/press-releases/2024/07/statement-by-the-oecd-secretary-general-g20-tax-declaration.html> (дата звернення: 09.05.2026).
5. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 р. № ETS №127. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325/conv#Text (дата звернення: 09.05.2026).
6. Протокол про внесення змін і доповнень до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 27.05.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b21#Text (дата звернення: 09.05.2026).
7. Закон України «Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах» від 17.12.2008. № 677-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/677-17#Text> (дата звернення: 09.05.2026).
8. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24.11.2016. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#Text (дата звернення: 09.05.2026).

9. Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» від 28.02.2019 № 2692-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#n2> (дата звернення: 09.05.2026).

10. MLI. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mli-441> (дата звернення: 09.05.2026).

11. Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/609052.html> (дата звернення: 09.05.2026).

12. Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки від 29.10.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966_001-14#Text (дата звернення: 09.05.2026).

13. Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн від 27.01.2016. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966_001-16#Text (дата звернення: 09.05.2026).

14. Багатосторонні угоди CRS та CBC набрали чинності для України — ДПС України нагадує платникам податків. URL: <https://pravo.ua/bahatostoronni-uhody-crs-ta-cbc-nabraly-chynnosti-dlia-ukrainy-dps-ukrainy-nahaduie-platnykam-podatviv/> (дата звернення: 09.05.2026).

15. Угода 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) від 07.02.2017. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_005-17#Text (дата звернення: 09.05.2026).

16. Закон України «Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США "Про податкові вимоги до

іноземних рахунків" (FATCA)» від 29.10.2019 № 229-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/229-20#n2> (дата звернення: 09.05.2026).

17. Олендер І. Я. Підстави та наслідки усунення подвійного оподаткування в рішеннях Верховного Суду. *Право та державне управління*. 2023. № 2. С. 474-478. URL: http://www.pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/2_2023/68.pdf (дата звернення: 09.05.2026).

18. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543 (дата звернення: 09.05.2026).

19. Демянчук Ю. Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні: автореф. дис ... канд. юрид. наук.: спец. 12.00.07. Київ, 2011. 20 с.

20. Хоменко Ю. В. Міжнародно-правові засади адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Сучасні тенденції розвитку правової системи: матер. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 10-11 квітня 2026 р.)*. Одеса: Видавництво «Молодий вчений», 2026. – 126 с. С. 57-61

21. Герасименко Н. М. Обмін податковою інформацією як об'єкт наукового аналізу. *Публічне управління і адміністрування в Україні*. 2017. Вип. 1. С.5-9.

22. Веселовська Н. О., Євдокіменко С. А., Лощихін О. М. Податкова інформація як доказ у виконавчому провадженні: європейські стандарти та національна практика. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2026. Вип. 48. <https://doi.org/10.66556/2663-0117.48.veselovska-n>

23. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 № 2657-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12> (дата звернення: 09.05.2026).

24. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 09.05.2026).

25. Мандзюк О. А. Правовий режим податкової інформації в Україні: дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.03. Запоріжжя., 2014. 210 с.
26. Дмитренко Е. С. Повноваження органів державної податкової служби у сфері забезпечення інформаційної безпеки: проблеми реалізації. *Інформаційна безпека людини, суспільства, держави*. 2012. № 1(8). С. 41-46.
27. Колодій І. Поняття та зміст інформації : соціальні та правові аспекти. *Підприємництво, господарство і право*. 2007. № 1. С. 83-86.
28. Кормич Б. А. Організаційно-правові основи політики інформаційної безпеки України: дис. ... докт. юрид. наук: спец. 12.00.07. Одеса, 2004. 427 с.
29. Коментар до Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки Публікація ОЕСР, перекладена українською мовою. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Переклад_Коментаря_до_Загального_стандарту_звітності_CRS.pdf (дата звернення: 09.05.2026).
30. Директива Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_024-11#Text (дата звернення: 09.05.2026).
31. Легета І.В. Міжнародно-правове забезпечення обміну податковою інформацією. *Порівняльно-аналітичне право*. 2018. № 2. С. 229-231.
32. Наказ Державної податкової адміністрації України №185 від 18.06.97 «Про затвердження Порядку обміну інформацією за спеціальними запитами». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0271-97> (дата звернення: 09.05.2026).
33. Наказ Міністерства фінансів України від 16.04.2022 №118 «Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0606-22#n8> (дата звернення: 09.05.2026).

34. Ковалів М. В., Єсімов С. С., Ярема О. Г. Інформаційне право України : навчальний посібник. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2022. 416 с.

35. Конвенції Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325/conv (дата звернення: 09.05.2026).

36. Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 12.01.1993. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616_168 (дата звернення: 09.05.2026).

37. Конвенція між Урядом України і Урядом Федеративної Республіки Бразилія від 16.01.2002. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/076_004 (дата звернення: 09.05.2026).

38. Словник української мови : [в 11 т.] / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні ; редкол.: І. К. Білодід (голова) [та ін.]. Київ : Наук. думка, 1970. 1980. Т. 4: І-М / ред. тому: А. А. Бурячок, П. П. Доценко. 1973. 840 с.

39. Кривицький Ю.В. Спеціалізовані норми права в механізмі правового регулювання : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01. К., 2010. 260 с.

40. Безпалова О. І. Адміністративно правовий механізм реалізації правоохоронної функції держави : монографія. Харків : Харк. нац. ун-т внутр. Справ, 2014. 544 с.

41. Тильчик В. В. Поняття адміністративно-правового механізму розв'язання податкових спорів та його ознаки. *Право та управління*. 2012. № 1. С.560-572

42. Целенко В.Л. Адміністративно-правовий механізм контроль-наглядової діяльності в Національній поліції України: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Науково-дослідний інститут публічного права. Київ, 2023. 211 с.

43. Корнійченко А.О. Адміністративно-правовий механізм запобігання булінгу в Україні: дис... докт. філософії: спец. 081 Право / Центральноукраїнський державний педагогічний університет імені Володимира Винниченка. Кропивницький, 2021. 270 с.
44. Теорія держави і права: навч. посіб. / за заг. ред. С. Л. Лисенкова, В. В. Копейчикова. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 368 с.
45. Тарахонич Т. І. Механізм дії права, механізм правового регулювання, механізм реалізації права: особливості взаємодії. *Держава і право*. 2010. Вип. 50. С. 12–18.
46. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник. Харків : Консум, 2000. 652 с.
47. Куракін О. М., Романов М. Ю. Генеза поняття «громадське суспільство». *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2015. № 35. С. 28–32.
48. Куракін О.М. Структура механізму правового регулювання. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2015. Вип. 35. Ч. 2. Т. 1. С. 46–49.
49. Тарахонич Т. І. Механізм правового регулювання: теоретико-правові аспекти. *Правова держава*. 2002. Вип. 13. С. 103–108
50. Лекарь С. І. Місце адміністративно-правового механізму забезпечення економічної безпеки держави у системі державно-правового механізму. *Адміністративне право і процес*. 2013. № 1. С. 15-20.
51. Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навч. посібник. К. : Атіка, 2007. 624 с.
52. Алфьоров С.М. Адміністративно-правовий механізм протидії корупції в органах внутрішніх справ : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07. Харків, 2011. 444 с.
53. Наказ Міністерства фінансів України від 26.05.2023 № 282 «Про затвердження Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on

Reporting and Due Diligence for Financial Account Information)». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1090-23> (дата звернення: 09.05.2026).

54. Голосніченко І. П. Адміністративне право України (основні категорії і поняття): посібник. Ірпінь: Український фінансово-економічний інститут, 1998. 112 с.

55. Гончарук С. Т. Адміністративне право України. Загальна та Особлива частини : навчальний посібник. Київ : НАВС, 2000. 240 с

56. Остапенко О. І. Наукові уявлення про механізм адміністративно-правового регулювання. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2010. № 2. С. 142–149.

57. Лекарь С. І. Структура адміністративно-правового механізму забезпечення економічної безпеки держави. *Європейські перспективи*. 2013. № 1. С. 33–36.

58. Коломоєць Т. О. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник. К.: «Юрінком Інтер», 2011. 576 с.

59. Мандичев Д. В. Проблема визначення мети та завдань діяльності господарських судів в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія «Юриспруденція». 2016. № 19. С. 66–68.

60. Клименко Н. И. Криминалистика как наука. Киев : НВТ. Правник, 1997. 148 с.

61. Проневич О. С. Організаційно-правові засади діяльності поліції (міліції) Німеччини, Польщі та України: порівняльно-правовий аналіз : монографія. Харків : Ніка Нова, 2011. 509 с.

62. Ніколенко Л. М. Співвідношення мети та завдань касаційного провадження у господарському судочинстві. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2013. Вип. 10. С. 110–114.

63. Щербина В. І. Функції трудового права: дис. ... докт. юрид. наук: спец. 12.00.05. Дніпропетровськ, 2008. 423 с.

64. Комісаров О. Г. Процес цілепокладання в організації діяльності органів внутрішніх справ України на сучасному етапі розвитку: дис. ... канд. юрид. наук.: спец. 12.00.07. Запоріжжя, 2002. 237 с.

65. Гладкова В., Федотова Ю. Функції управлінської діяльності менеджера освітньої установи. *Витоки педагогічної майстерності*. Серія : Педагогічні науки. 2009. Вип. 6. С. 263–266

66. Оксін В. Ю. Місцевий розвиток в Україні: теорія та практика публічного адміністрування : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07. Дніпро, 2021. 498 с.

67. Мельник М. І., Хавронюк М. І. Суд та інші правоохоронні органи. Правоохоронна діяльність: закони і коментарі : навч. посіб. Київ : Атіка, 2000. 512 с.

68. Глущенко С. В. Функції вищих спеціалізованих судів України: сутність і зміст. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2013. № 1. С. 37-51.

69. Голікова Є. О. Юридичний механізм реалізації трудових прав працівників: поняття та мета. *Європейські перспективи*. 2012. № 4. Ч. 2. С.130-134.

70. Шумейко Т. А. Загальні завдання адміністративно-правового механізму формування та реалізації державної політики у сфері обігу зброї в Україні. *Юридична наука*. 2020. № 9. С. 153–156.

71. Бабич Н. О. Мета та завдання механізму правового регулювання реалізації соціальної функції держави. *Соціальне право*. 2021. № 3. С.39-44.

72. Масленніков Є. Формування механізму управління фінансовою стійкістю торговельного підприємства. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2017. Т. 16, вип. 2 (36). С. 53–69

73. Волохов О. Окремі підходи до визначення поняття ефективності правових норм. *Публічне право*. 2023. №2 (50). С. 109–116

74. Остапенко А. І. Теоретико-правові засади оцінки ефективності реалізації нормативно-правових актів у сфері оборони. *Науковий вісник*

Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО. 2024. Вип.86. Ч.1. Т.1. С. 106-114.

75. Боднарчук О. І. Ефективність нормативно-правових актів у сфері захисту прав дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування. *Актуальні проблеми держави і права. 2014. Вип. 73. С. 316-321.*

76. Тимченко Г. В. Розмежування понять ефективність законодавства та ефективне законодавство. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2014. № 9-2. Т. 1. С. 41–44*

77. Донченко О. І. Особливості правозастосування як форми реалізації норм права. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2014. № 11. С. 40-42.*

78. Малишев Б. В. Судова практика : поняття, ознаки, структура. *Часопис Київського університету права. 2005. № 2. С. 22-27.*

79. 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.*

80. Камишнікова Е. В. Ризики впровадження міжнародного стандарту автоматичного обміну податковою інформацією в Україні: правовий аспект. *Наукові перспективи. 2024. № 10(52). С.873-882.*

81. Ковальчук А. Ю., Чернявська Б. В., Ковальчук М. С. Організація обміну податковою інформацією між країнами як захід запобігання легалізації коштів, одержаних злочинним шляхом. *Часопис Київського університету права. 2023. № 3. С.75-78.*

82. 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> (дата звернення: 09.05.2026).

83. 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.

84. 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> (дата звернення: 09.05.2026).

85. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 09.05.2026).

86. 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.

87. Хоменко Ю. В. Забезпечення збереження конфіденційної інформації в адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 4. С.345-352

88. Доценко О. С. Принципи адміністративно-правового механізму протидії організованій злочинності. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Вип. 4(2). С. 84-90.

89. Філоненко І. Ю. Функції та принципи адміністративно-правового механізму обмеження права власності.. *Юридична наука*. 2020. № 2(1). С. 92–99.

90. Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничук. К.: Голов. ред. УРЕ АН УРСР, 1974. 775 с

91. Старчук О. В. Щодо поняття принципів права. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 2. С.40-43.

92. Стрельцова О. В. Загальні принципи права як джерело права Європейського Союзу. *Правова держава : щорічник наукових праць Ін-ту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України*. 2003. Вип. 14. С. 243-248.

93. Адміністративне право України. Повний курс: підручник / В. Галунько, П. Діхтієвський, О. Кузьменко та ін.; за ред. В. Галунька, О. Правоторової. Видання четверте. Херсон : ОЛДІ-ПЛЮС, 2021.

94. Мельник Р. С. Інститут принципів адміністративного права у системі Загального адміністративного права України. *Публічне право*. 2012. № 3(7). С. 51–60.

95. Коломоєць Т. О., Баранчик П. О. Принципи адміністративного права: монографія. Запоріжжя : Поліграфічний центр «Сору Art». 2012. 203 с.

96. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

97. Авер'янов В. Вибрані наукові праці / за заг. ред.: Ю. Шемшученка, О. Андрійко. К.: Інститут держави і права ім. В.Корецького НАН України, 2011. 448 с.

98. Адміністративне право України. Повний курс: підручник / за ред. В. Галунька, О. Правоторової. Видання третє. Київ: Академія адміністративно-правових наук, 2020. 466 с.

99. Губерська Н. Л. Основні принципи організації та реалізації адміністративних процедур. *Публічне право*. 2015. № 1(17). С. 48–56.

100. Рішення Конституційний Суд України від 27 лютого 2018 р. № 1-р/2018 у справі про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18> (дата звернення: 09.05.2026).

101. Колодій А. М. Принципи права: генеза, поняття, класифікація та реалізація. *Альманах права*. 2012. Вип. 3. С. 42–46.

102. Заєць А. Принцип верховенства права (теоретико-методологічне обґрунтування). *Вісник Академії правових наук України*. 2017. № 1. С. 3–13

103. Теорія держави та права / за заг. ред. О.Є. Гіди. Київ: ФОП О.С. Ліпкан, 2011. 576 с.

104. Забара І. М. Міжнародно-правове регулювання обміну інформацією. *Інформація і право*. 2013. № 2 (8). С. 56 – 64

105. Джох Р. В. Принципи міжнародного податкового права. *Міжнародні читання з міжнародного права пам'яті професора П.Є. Казанського* : матер. третьої міжнар. наук. конф. (м. Одеса, 2–3 листопада 2012 р.) / відп. за випуск М. І. Пашковський ; НУ «ОЮА». Одеса : Фенікс, 2012. С. 501-503.

106. Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

107. Постанова Кабінету Міністрів України від 29 липня 2015 р. № 537 «Про затвердження Положення про Державну службу фінансового моніторингу України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

108. Наказ Міністерства фінансів України від 10.06.2020 №286 «Про затвердження Порядку взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0593-20#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

109. Закон України «Про адміністративну процедуру» від 17.02.2022 № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

110. Касьяненко Л. М., Коломієць П. В. Офшоризація економіки: спосіб ухилення від сплати податків, що загрожує податковій безпеці України. *Право і суспільство*. 2021. № 5. С. 253-258.

111. Abramova A., Chub A., Kotelevets D., Lozychenko O. et al. Regulatory policy of tax revenues efficiency assurance as the dominant of state economic

security. *International Journal of Sustainable Development and Planning*. 2022. Vol. 17(6). pp. 1727–1736. <https://doi.org/10.18280/ijstdp.170606>

112. Хоменко Ю. В. Інституційна система адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 2. С. 733-740

113. Філіпенко А. С. Контроль та суміжні категорії в адміністративному праві. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021 № 12. С. 315-318

114. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. 1728 с

115. Мінка Т. П. Теоретико-правова природа понять нагляду та контролю і їх співвідношення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2024. Вип. 83 (2). С. 307-310.

116. Рядінська В. О., Костенко Ю. О. Окремі аспекти характеристики правової природи контрольних відносин в адміністративній сфері. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія «Юриспруденція». 2021. № 49. С. 31–34

117. Середа В.В., Кісіль З.Р., Кісіль Р.В. Адміністративне право : навчальний посібник. Львів : ЛьвДУВС, 2014. 520 с.

118. Віхляєв М. Ю., Миронюк Р. В. Поняття, зміст та суб'єкти здійснення громадського контролю за діяльністю судів. *Право і суспільство*. 2023. № 2, Т. 1. С. 152-159.

119. Зозуля І. В., Зозуля О. І., Поняття відомчого контролю в адміністративному праві. *Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми* : тези доп. учасників Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 17 трав. 2019 р.) / МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ; Консультат. місія Європейського Союзу. Харків : ХНУВС, 2019. С. 85–87.

120. Гаращук В. М. Контроль та нагляд у державному управлінні: монографія. Харків: Фоліо, 2002. 176 с.

121. Хоменко Ю. В. Принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2025. Випуск 91. Частина 3. С. 234-242

122. Хоменко Ю. В. Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн: поняття та структура. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2025. С.189-195.

123. Наказ Міністерства фінансів України від 29.08.2025 № 446 «Про внесення змін до Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1328-25#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

124. Хоменко Ю. В. Національне законодавство України як елемент адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Scientific trends in the development of modern technologies and inventions: Abstracts of VI International Scientific and Practical Conference* (October 06-08, 2025, Prague, Czech Republic). Prague, 2025. pp.56-61.

125. CRS (Загальний стандарт звітності). URL: <https://mof.gov.ua/uk/crs-578> (дата звернення: 09.05.2026).

126. Закон України «Про правотворчу діяльність» від 24.08.2023 № 3354-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#n70> (дата звернення: 09.05.2026).

127. Закон України «Про забезпечення функціонування української мови як державної» від 25.04.2019 № 2704-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2704-19#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

128. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взяття на облік та зняття з обліку фінансових агентів, які є підзвітними фінансовими установами для цілей багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки та

загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки» від 30.08.2023 № 468. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1618-23#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

129. Шатерніков М. І. Адміністративно-правовий статус господарських судів: сутність і зміст. *Право і безпека*. 2016. № 2 (61). С. 60– 64.

130. Сікорський О. П. Адміністративно-правовий статус Державного департаменту у справах громадянства, імміграції та реєстрації фізичних осіб України: автореф. дис....канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2011. 17 с.

131. Гумін О., Пряхін Є. Адміністративно-правовий статус особи: поняття та структура. *Наше право*. №5. 2014. С. 35-37.

132. Савельєва І. В. Адміністративно-правове забезпечення підготовки кадрів Національної поліції України : дис... канд.. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2019. 230 с.

133. Кобзєва Т.А. Адміністративно-правове забезпечення управління фінансовою системою України : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 / Сумський державний університет. Суми, 2018. 428 с.

134. Пашинський В. Й. Адміністративно-правове забезпечення оборони України: теорія і практика : дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2020. 520 с.

135. Сухан І. С. Адміністративно-правовий механізм забезпечення права громадян на вільний доступ до інформації про стан довкілля : дис.... к.ю.н.: спец. 12.00.07 / Ужгородський національний університет. Ужгород, 2016. 207 с.

136. Волкова І. І. Адміністративно-правовий механізм захисту прав дітей: дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2021. 186 с.

137. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» від 20.03.2023 № 2970-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

138. Указ Президента України від 28.04.2016 № 180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180/2016#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

139. Закон України «Про Кабінет Міністрів України» від 27.02.2014 № 794-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

140. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» від 20.08.2014 № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

141. Закон України «Про Національний банк України» від 20.05.1999 № 679-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#n68> (дата звернення: 09.05.2026).

142. Закон України «Про державне регулювання ринків капіталу та організованих товарних ринків» від 30.10.1996 № 448/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/448/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

143. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

144. 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 (дата звернення: 09.05.2026).

145. Прошутя І. Д. Адміністративно-правові відносини у сфері функціонування місцевих загальних судів в Україні. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2014. № 3. С. 162-173.

146. Запорожець М. П. Адміністративно-правове забезпечення діяльності місцевих загальних судів України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 Харків, 2004. 181 с.

147. Закон України «Про судоустрій і статус суддів» від 02.06.2016 № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

148. Закон України «Про фінансові послуги та фінансові компанії» від 14.12.2021 № 1953-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1953-20#n329> (дата звернення: 09.05.2026).

149. Закон України «Про банки та банківську діяльність» від 07.12.2000 № 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

150. 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> (дата звернення: 09.05.2026).

151. 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 (дата звернення: 09.05.2026).

152. 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 (дата звернення: 09.05.2026).

153. Серeda О.О. Правова процедура: теоретико-правові засади та практичні виміри : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. Київ, 2009. 20 с.

154. Николина К. В. Юридична процедура : поняття, ознаки, види, місце в системі правових категорій : автореферат дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / Нац пед. ун-т ім. м. П. Драгоманова. Київ, 2011. 19 с.

155. Адміністративна процедура : конспект лекцій / І. В. Бойко, О. Т. Зима, О. М. Соловйова ; за заг. ред. І. В. Бойко. Харків : Право, 2017. 132 с.
156. Братель С. Г. Природа та особливості адміністративних процедур. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2014. No 2. С. 99–103
157. Стеценко С. Г. Адміністративне право України: навч. посіб. Київ : Атіка, 2008. 624 с.
158. Коломоєць Т. О., Астахов Д. С. Кодифікація адміністративно-процедурного законодавства України: монографія. Запоріжжя : Запоріз. нац. ун-т, 2011. 230 с.
159. Галіцина Н. В. Адміністративна процедура як інститут адміністративного процесу. *Форум права*. 2010. № 4. С. 163-177. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2010_4_28 (дата звернення: 09.05.2026).
160. Завдання і функції Департаменту міжнародного співробітництва. <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura/aparat/departament-mijnarodnogo-spivrobitnitstva/zavdannya-i-funktsii/> (дата звернення: 09.05.2026).
161. Лист Державної податкової адміністрації України від 29.03.2007 №6247/7/12-0327 «Про підготовку запитів до компетентних органів зарубіжних країн». URL: <https://cons.parus.ua/?doc=05Q77DCA2B> (дата звернення: 09.05.2026).
162. Лист Міністерства доходів і зборів України від 21.08.2013 №15740/7/99-99-12-01-02-17 «Щодо удосконалення обміну податковою інформацією за спеціальними запитами з компетентними органами зарубіжних країн». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5740810-13#Text> (дата звернення: 09.05.2026).
163. Що змінить оновлений порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн? URL: <https://azones.law/analytics/shho-zminyt-onovlenyj-poryadok-obminu-podatkovoyu-informatsiyeyu-z-kompetentnymy-organamy-inozemnyh-krayin/> (дата звернення: 09.05.2026).

164. Інформація щодо переліку посадових (службових) осіб, уповноважених керівником ДПС на виконання делегованих повноважень. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/upovnovajeni-osobi-/upovnovajeni-osobi/74720.html> (дата звернення: 09.05.2026).

165. Document 62010CJ0617. Judgment of the Court (Grand Chamber), 26 February 2013. Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62010CJ0617> (дата звернення: 09.05.2026).

166. Document 62011CA0285. Case C-285/11: Judgment of the Court (Third Chamber) of 6 December 2012 (reference for a preliminary ruling from the Administrativen sad — Varna — Bulgaria) — BONIK (EOOD) v Direktor na Direktsia ‘Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto’. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62011CA0285&qid=1773377350375> (дата звернення: 09.05.2026).

167. Document 62012CN0276. Case C-276/12: Reference for a preliminary ruling from the Nejvyšší správní soud (Czech Republic) lodged on 4 June 2012 — Jiří Sabou v Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62012CN0276&qid=1777707836164> (дата звернення: 09.05.2026).

168. Монаєнко А. Практика суду ЄС в сфері обміну податковою інформацією. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkovopraktika/praktika-sudu-es-v-sferi-obminu-podatkovoyu-informacieyu.html> (дата звернення: 09.05.2026).

169. Розмош В. І. Адміністративно-правове забезпечення автоматичного обміну податковою інформацією. *Актуальні проблеми держави і права*. 2023. № 1. С. 166–178.

170. Олійник Я. В., Чухраєва Н. М. Конфіденційність податкової інформації, що підлягає автоматичному обміну: імперативи забезпечення. *Фінанси України*. 2022. №2. С.99-116.

171. Хоменко Ю. В. Забезпечення системності міжнародного та внутрішнього законодавства при спонтанному обміні податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Правотворча діяльність та забезпечення системності законодавства України в умовах євроінтеграції* : збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (м. Київ, 03 квітня 2025 р.). Одеса : Видавництво «Юридика», 2025. 296 с. С.284-288

172. Лук'янець Д. М. Інститут адміністративної відповідальності: проблеми розвитку: монографія. Київ: Ін-т держави і права імені В. М. Корецького НАН України, 2001. 136 с.

173. Молдован В. В., Чулінда Л. І. Правознавство: навч. посіб. 2-ге вид. К.: Центр учб. л-ри, 2010. URL: http://pidruchniki.com/16550616/pravo/vidi_yuridichnoyi_vidpovidalnosti (дата звернення: 09.05.2026).

174. Ведерніков Ю. А., Папірна А. В. Теорія держави і права: навчальний посібник. Київ: Знання, 2008. URL: http://pidruchniki.com/12991010/pravo/ponyattya_vidi_yuridichnoyi_vidpovidalnosti (дата звернення: 09.05.2026).

175. Балобанова Д. О., Газдайка-Василишин І. Б. Кримінальна відповідальність та її підстава: навчальний посібник. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2024. 52 с.

176. Богатирьов І., Савченко А. Кримінальна відповідальність як сучасна проблема кримінального права України. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 2. С. 133-137.

177. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

178. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник: у 2 т. Т. 1. Загальна частина / ред. колегія: В. Б. Авер'янов (голова). Київ : Юрид. думка, 2004. 584 с.

179. Гриценко І. С. Формування наукових поглядів щодо інституту адміністративної відповідальності. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2008. № 1. С. 45–50

180. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/8073-10#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

181. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 376-384.

182. Бакун О. В. Податкова відповідальність громадян. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2000. № 92. С. 75-82.

183. Товкун Л. В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна*. Серія «ПРАВО». 2014. № 17. С. 84-86.

184. Касьяненко Л. М., Данілов С. О. Фінансова відповідальність у податкових правовідносинах *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2020. Вип. 60. С. 101-104.

185. Середа В. В. Поняття, ознаки та склад дисциплінарного проступку. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2014. № 12. С. 125–129.

186. Закон України «Про державну службу» від 10.12.2015 № 889-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

187. Закон України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

188. Наказ Державної податкова служби України від 26.05.2020 № 226 «Про затвердження Порядку організації заходів із запобігання та врегулювання конфлікту інтересів в органах Державної податкової служби». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0226912-20#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

189. Наказ Національного агентства України з питань державної служби від 05.08.2016 № 158 «Про затвердження Загальних правил етичної поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1203-16#Text> (дата звернення: 09.05.2026).

190. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 15 травня 2025 р. у справі № 440/10411/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/127629182> (дата звернення: 09.05.2026).

ДОДАТКИ

Додаток А



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)**

Львівська пл. 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від 09 07 20 26 р. № 18307 / 6 / 99-00-27-03-06 та № _____ від _____ 20 ____ р.

Аспіранту юридичного факультету
Вишого навчального закладу
«Національна академія управління»
Юрію Хоменку

Шановний пане Юрію!

Даним документом підтверджується, що результати дисертаційного дослідження Хоменка Юрія Володимировича на тему: «Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» розглянуті в Державній податковій службі України.

Практичні пропозиції дисертації, зокрема щодо:

- уточнення підстав спонтанного обміну податковою інформацією,
- запровадження механізму повідомлення платників податків про надходження запитів від іноземних компетентних органів,
- посилення захисту конфіденційної інформації,

мають практичне значення і можуть бути використані при вдосконаленні нормативно-правових актів, що регулюють порядок міжнародного обміну податковою інформацією, а також у повсякденній діяльності структурних підрозділів ДПС.

В. о. Голови

Леся КАРНАУХ

К
Державна податкова служба України
18307/6/99-00-27-03-06 від 09.07.2026
www.tax.gov.ua



НАРОДНИЙ ДЕПУТАТ УКРАЇНИ

вул. М. Грушевського, 5, м. Київ, 01008, www.rada.gov.ua

№ 260710/1 від 10 липня 2026 р.

АКТ

**впровадження результатів дисертаційного дослідження
ХОМЕНКА Юрія Володимировича на тему
«Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з
компетентними органами іноземних країн»,
представленого на здобуття ступеня доктора філософії
за спеціальністю 081 «Право»
у законотворчу діяльність**

Підкомітет з питань адаптації законодавства України до положень права Європейського Союзу (acquis EC), виконання міжнародно-правових зобов'язань України у сфері європейської інтеграції Комітету Верховної Ради України з питань правової політики засвідчує, що результати дисертаційного дослідження Хоменка Юрія Володимировича на тему «Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» містять науково обґрунтовані пропозиції, які можуть бути враховані під час удосконалення адміністративно-правового регулювання, забезпечення гарантій прав платників податків та належного правового режиму інформації, що передається в межах міжнародного співробітництва компетентних органів.

Дисертаційне дослідження присвячене аналізу адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, визначенню правового статусу суб'єктів такого обміну, порядку отримання, передання, використання та захисту податкової інформації, а також гарантій дотримання прав і законних інтересів платників податків у відповідних адміністративних процедурах.

Пропозиції, викладені в дисертації, зокрема щодо вдосконалення порядку обміну податковою інформацією, уточнення процедурної взаємодії компетентних органів України з компетентними органами іноземних країн, посилення гарантій захисту прав платників податків, а також удосконалення механізмів захисту конфіденційної інформації, мають належний теоретичний рівень і практичну цінність.

Окремі положення та висновки дисертаційного дослідження можуть бути враховані під час підготовки законодавчих ініціатив, спрямованих на удосконалення адміністративно-правового регулювання у сфері міжнародного обміну податковою інформацією, забезпечення належних процедурних гарантій для учасників відповідних правовідносин, підвищення рівня захисту конфіденційної інформації та узгодження національного законодавства з міжнародними стандартами податкової прозорості.

Народний депутат України,
Голова підкомітету з питань адаптації
законодавства України до положень права
Європейського Союзу (acquis EC), виконання
міжнародних зобов'язань України
у сфері європейської інтеграції
Комітету Верховної Ради України
з питань правової політики,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України

Микола СТЕФАНЧУК



Приватне акціонерне товариство
ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ»

Україна, 03151, м. Київ, вул. Ушинського, 15
 Код за ЄДРПОУ: 16476880

тел./факс: (044) 242 24 64, (044) 242 24 46
<https://nam.kyiv.ua/> E-mail: office@nam.kiev.ua

ЗАТВЕРДЖУЮ

Ректор

ВНЗ «Національна академія управління»

доктор економ. наук, професор



Сергій ЄРОХІН

14 травня 2026 року

АКТ

про впровадження результатів наукового дослідження

Хоменка Юрія Володимировича

«Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» в освітній процес ВНЗ «Національна академія управління»

Комісія у складі: декана юридичного факультету к.ю.н., доцента Веселовської Н.О., завідувача кафедри публічного та приватного права к.ю.н., доцента Козакової І.В., начальника відділу якості освіти Дашевської К.В. склали цей акт про те, що розроблені за результатами дисертації Хоменка Юрія Володимировича на тему: «Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» висновки та пропозиції використовуються в освітньому процесі у ВНЗ «Національна академія управління» на денній та заочній формах здобуття освіти під час викладання таких освітніх компонент як: «Фінансове право України (в т.ч. курсова робота)», «Податкове право України» та «Правові засади забезпечення інформаційної безпеки України».

В якості рекомендованих джерел використовуються такі публікації:

- Хоменко Ю. В. Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн: поняття та структура. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2025. Вип. 87. Ч. 3. С. 189–195. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.87.3.27>

- Хоменко Ю. В. Інституційна система адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 2. С. 733–740. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.02.110>

- Хоменко Ю. В. Забезпечення збереження конфіденційної інформації в адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 4. С. 345–352. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.05.2.53>

- Хоменко Ю. В. Принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2025. Вип. 91. Ч. 3. С. 234–242. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.91.3.35>

Декан
к.ю.н., доцент



Наталія ВЕСЕЛОВСЬКА

Завідувач кафедри
к.ю.н., доцент



Ірина КОЗАКОВА

Начальник відділу
якості освіти



Катерина ДАШЕВСЬКА



Приватне акціонерне товариство
ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ»

Україна, 03151, м. Київ, вул. Ушинського, 15
 Код за ЄДРПОУ: 16476880

тел./факс: (044) 242 24 64, (044) 242 24 46
<https://nam.kyiv.ua/> E-mail: office@nam.kiev.ua

26.12. 2025 р. № 03-25/88

ДОВІДКА

про використання результатів дисертаційного дослідження на тему:
 «Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією
 з компетентними органами іноземних країн»

Видана про те, що результати дисертаційного дослідження Хоменка Юрія Володимировича на тему: «Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» впроваджено у виконання науково-дослідної теми «Правове забезпечення суспільних відносин в умовах європейської інтеграції» (державний реєстраційний номер 0122U202084).

У межах виконання зазначеної науково-дослідної теми використано наукові положення, висновки та пропозиції дисертаційного дослідження, які сприяють розвитку правового забезпечення європейської інтеграції України, удосконаленню адміністративно-правового регулювання міжнародного податкового співробітництва та адаптації національного законодавства до законодавства і права Європейського Союзу, зокрема щодо:

- визначення правової природи, змісту та структури адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн;
- дослідження сучасних міжнародних і європейських правових засад адміністративного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією та визначення напрямів їх імплементації у законодавство України;
- удосконалення адміністративно-правового регулювання автоматичного обміну податковою інформацією, спонтанного обміну податковою інформацією та обміну інформацією за запитом відповідно до стандартів Організації економічного співробітництва та розвитку (OECD), положень Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, Директив Європейського Союзу й інших міжнародно-правових актів;
- обґрунтування необхідності гармонізації законодавства України із законодавством і правом Європейського Союзу у сфері міжнародного обміну податковою інформацією та адміністративного співробітництва;

- розроблення пропозицій щодо вдосконалення адміністративних процедур взаємодії компетентних органів України з компетентними органами іноземних держав під час здійснення міжнародного обміну податковою інформацією;
- обґрунтування доцільності запровадження механізму повідомлення платників податків про надходження запитів від компетентних органів іноземних держав із забезпеченням гарантій захисту прав людини та дотриманням європейських стандартів належного врядування;
- удосконалення організаційно-правових механізмів забезпечення конфіденційності, захисту інформації та персональних даних під час міжнародного податкового співробітництва;
- формулювання пропозицій щодо внесення змін до законодавства України, спрямованих на підвищення ефективності міжнародного обміну податковою інформацією, виконання міжнародних зобов'язань України та забезпечення належного рівня податкової прозорості відповідно до європейських і міжнародних стандартів.

Результати дисертаційного дослідження використовуються під час виконання зазначених науково-дослідних тем у процесі підготовки науково-теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо правового забезпечення процесів європейської інтеграції України, адаптації національного законодавства до законодавства і права Європейського Союзу, удосконалення адміністративно-правового механізму міжнародного обміну податковою інформацією, розвитку міжнародного адміністративного співробітництва у податковій сфері, а також підвищення ефективності діяльності компетентних органів України з виконання міжнародних зобов'язань у сфері податкової прозорості та обміну податковою інформацією.

Довідка видана для підтвердження використання результатів наукового дослідження Хоменка Ю.В. під час виконання науково-дослідної теми «Правове забезпечення суспільних відносин в умовах європейської інтеграції» (державний реєстраційний номер 0122U202084)

Керівник НДР

Наталія ВЕСЕЛОВСЬКА

Перший проректор

Ірина ШТУЛЕР



СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України

1. Хоменко Ю. В. Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн: поняття та структура. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2025. Вип. 87. Ч. 3. С. 189–195. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.87.3.27>
2. Хоменко Ю. В. Інституційна система адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 2. С. 733–740. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.02.110>
3. Хоменко Ю. В. Забезпечення збереження конфіденційної інформації в адміністративно-правовому механізмі обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип 5, Ч. 2. С. 345–352. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.05.2.53>
4. Хоменко Ю. В. Принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2025. Вип. 91. Ч. 3. С. 234–242. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.91.3.35>

Матеріали апробаційного характеру

5. Хоменко Ю. В. Забезпечення системності міжнародного та внутрішнього законодавства при спонтанному обміні податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Правотворча діяльність та забезпечення системності законодавства України в умовах євроінтеграції*: зб.

матер. наук.-практ. круг. столу (м. Київ, 03 квітня 2025 р.). Одеса: Вид-во «Юридика», 2025. С. 284–288.

6. Хоменко Ю. В. Національне законодавство України як елемент адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Scientific trends in the development of modern technologies and inventions: Abstracts of VI International Scientific and Practical Conference* (October 06-08, 2025, Prague, Czech Republic). Prague: European Conference, 2025. pp. 56–61.

7. Хоменко Ю. В. Міжнародно-правові засади адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. *Сучасні тенденції розвитку правової системи: матер. наук.-практ. конф.* (м. Ужгород, 10–11 квітня 2026 р.). Одеса: Вид-во «Молодий вчений», 2026. С. 57–61.