

УДК 342.9

Євген Збінський,*здобувач кафедри адміністративного та господарського права
Запорізького національного університету*

ПОДАТКОВА ТАЄМНИЦЯ: ОКРЕМІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Досліджено стан міжнародно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці. Виділено основні проблеми міжнародно-правового забезпечення інституту податкової таємниці. Охарактеризовано місце й роль модельних законів і міжнародних податкових договорів у системі міжнародно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці.

Ключові слова: податкова інформація, податкова таємниця, комерційна таємниця, міжнародно-правове регулювання, модельні закони та міжнародні податкові договори.

Постановка проблеми. Поширення нових інтеграційних процесів, глобалізація всіх сфер суспільного життя зумовили необхідність перегляду категоріальних підходів до розуміння змісту податкового права. Новітній суспільний розвиток привів до необхідності пошуку нових ефективних засобів правового впорядкування суспільних відносин у сфері податкових взаємовідносин.

З огляду на це актуальним напрямом наукової діяльності є проведення компаративного аналізу стану та перспектив розвитку міжнародно-правового регулювання інституту податкової таємниці.

Метою статті є визначення особливостей міжнародно-правового регулювання податкової таємниці.

Для її досягнення необхідно виконати такі завдання:

- проаналізувати стан міжнародно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці;
- охарактеризувати особливості міжнародних податкових договорів у системі міжнародно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці;
- розкрити особливості модельного права в системі міжнародно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці.

Стан дослідження проблеми. Окремі аспекти питання міжнародно-правових засад податкового режиму податкової таємниці розглядалися у роботах таких вітчизняних учених, як С. Боровик, Є. Зверев, К. Кузнецов, С. Морозов, І. Петраш, П. Селезень. Їх розвідки орієнтовані переважно на аналіз договірних норм у світлі значення останніх

для вирішення проблеми подвійного оподаткування або вдосконалення правових засад імплементації основних податкових норм у національне законодавство.

Зарубіжну практику із цього питання з різних аспектів детально розглядали Д. Вард, К. Вогель, Ф. Енгелен, А. Перов.

Серед вітчизняних і зарубіжних дослідників, які окреслювали інші концептуальні аспекти податкової таємниці, можна назвати таких, як І. Бабін, С. Дуканов, І. Кучеров, М. Костенко, О. Мандзюк, К. Проскура, О. Тімарцев, О. Шевчук, К. Юсупов та інші.

З огляду на міжгалузевий характер порушеної проблематики не менш вагомими під час розкриття цієї теми є праці фахівців інформаційного права, таких як В. Баскаков, В. Гавловський, М. Гуцалюк, М. Дімчогло, В. Залізняк, Б. Кормич, В. Ліпкан, О. Логінов, Ю. Максименко, А. Марущак, П. Матвієнко, Л. Рудник, О. Стоєцький, А. Тунік, К. Татарникова, В. Цимбалюк, Л. Харченко, К. Череповський, М. Швець, Т. Шевцова, О. Шепета, О. Чуприна.

Особливе місце серед наукових робіт у сучасній юридичній доктрині посідають доктринальні дослідження представників української наукової школи інформаційного права В. Ліпкана [1–6].

Виклад основного матеріалу. Міжнародно-правові засади податкового режиму податкової таємниці розглядалися науковцями здебільшого в контексті поняття «система податкового права».

М. Кучерявенко під поняттям «система податкового права» розуміє об'єктивну внутрішню єдність податково-правових норм, що виникла історично, і поділ таких норм на окремі інститути. Вона визначається єдністю податкових відносин, саме на регулювання

яких спрямовується вплив податково-правових приписів. Система податкового права складається з взаємопов'язаних базових податково-правових інститутів, які охоплюють сукупність податково-правових норм, що регулюють певні податкові відносини, які утворюють відокремлену групу. Система податкового права значною мірою орієнтується на визначення способу, закону зв'язку як між окремими податково-правовими нормами, так і між окремими інститутами. У цьому контексті учений у власній роботі вступає в гостру полеміку з прихильниками необхідності виділення міжнародного податкового права в окрему галузь чи інститут права. Ці прихильники, зокрема, наполягають на тому, що міжнародні договори з питань оподаткування утворюють основу відповідної системи норм і є специфічним джерелом правового регулювання податкових відносин [7, с. 124].

І. Кучеров звертає увагу на те, що міжнародно-правові засади податкового режиму податкової таємниці належать до системи міжнародного публічного права. Він також пропонує розглядати це питання в межах міжнародного фінансового права [8, с. 144].

А. Шахмамєтьєв наголошує, що визначити режим податкової таємниці в міжнародному контексті варто відповідно до сукупних норм національних податкових законодавств, які регулюють відносини із суб'єктами [9, с. 26].

І. Ларютіна з міжнародно-правовими засадами податкового режиму податкової таємниці пов'язує міжнародне право, що є цілісною, міжсистемною сукупністю правових норм. Поняття «податкова таємниця» діалектично розвивається, володіє власними ознаками, спрямованими на певні суспільні відносини, пов'язані насамперед з оподаткуванням, та може зачіпати інтереси двох і більше держав [10, с. 94].

Водночас у доктринальних джерелах виокремлюють досить багато різних підходів щодо розуміння цілей укладення міжнародних податкових договорів.

Так, К. Борисов вирізняє такі основні цілі міжнародних податкових договорів:

- 1) урегулювання подвійного оподаткування;
- 2) захист інтересів вітчизняних господарюючих суб'єктів власності, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність в інших державах;
- 3) боротьба з ухиленням від оподаткування;
- 4) розробка процедур врегулювання спірних питань [11, с. 42].

Інший перелік цілей наводить Ж. Мелдешов:

1) вирішення проблеми подвійного оподаткування;

2) захист власних платників податків в інших державах від збільшеного, порівняно з місцевими платниками, оподаткування – податкової дискримінації;

3) створення спеціального регламенту для вирішення спірних ситуацій, які виникають між платником податків та іншою державою [12, с. 26].

Автори Модельної податкової конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку щодо доходів і капіталу 1977 р. під основними цілями укладення міжнародних податкових договорів розуміють сприяння обміну товарами й послугами, руху капіталів і переміщенню осіб шляхом ліквідації подвійного оподаткування, захисту інтересів суб'єктів оподаткування, забезпеченню податкового режиму податкової таємниці. Звичайно, що іншою метою, за визнанням у міжнародних договорах, є попередження ухилення та уникнення від оподаткування.

Водночас наявність багатьох розбіжних підходів до поняття «податкова таємниця» певною мірою зумовлюється різним авторським розумінням, а також визначенням місця міжнародних податкових документів у системі джерел національного податкового права, що є наслідком складної юридичної правової природи та її нормативної бази.

Міжнародні податкові договори навіть у разі визнання їх частиною національного законодавства не втрачають свою міжнародно-правову природу [13, с. 234]. Це свідчить про необхідність існування специфічного механізму забезпечення дії та тлумачення норм міжнародних податкових договорів.

Говорячи про міжнародні податкові договори, необхідно чітко визначити види договорів, які варто віднести до названої групи. У юридичній науці виокремлюється декілька підходів до класифікації міжнародних договорів у сфері оподаткування.

Так, В. Кашин виокремлює дві групи договорів, у яких у тій чи іншій формі вирішуються податкові питання:

- 1) власне податкові договори;
- 2) інші міжнародні угоди й договори, у яких поряд з іншими вирішуються також податкові питання.

До першої групи належать угоди про надання адміністративної допомоги, обмежені податкові угоди, загальні податкові договори, угоди про податки на спадщину, угоди про податки із соціального страхування.

Друга група включає в себе договори про основи взаємовідносин держав, договори про встановлення дипломатичних і консульських відносин, торгові договори й угоди.

Вони визначають надання режиму найбільшого сприяння щодо товарів і послуг, які імпортуються з держави-партнера. Ці договори можуть окреслювати принципи взаємовідносин міжнародних організацій та країн їх базування [14, с. 114].

О. Фоміна вибудовує схожу класифікацію. При цьому науковець не включає угоди про надання адміністративної допомоги, угоди про податки на спадщину, угоди про податки із соціального страхування, угоди про податкову таємницю до складу групи власне податкових угод як окремих видів [15, с. 34]. Учений також зазначає, що з огляду на предмет регулювання зазначені види угод варто розглядати як обмежені податкові угоди [15, с. 34].

Незважаючи на наявність розбіжностей, спільним у підході більшості представників юридичної науки до класифікації міжнародних договорів із питань правових засад податкового режиму податкової таємниці є виділення таких двох груп міжнародних договорів:

- 1) власне податкові договори;
- 2) договори, що розглядають податкові питання опосередковано.

До першої групи включають ті міжнародні договори, відповідно до яких визначаються взаємні права й обов'язки у сфері оподаткування для суб'єктів міжнародного права, що є учасниками міжнародних податкових відносин.

До другої групи віднесено угоди, у яких питання щодо оподаткування регулюються поряд з іншими, що не розглядаються як предмет податкового чи фінансового права.

Цей поділ є досить суперечливим, оскільки в Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод 1950 р. визначено міжнародно-правові зобов'язання держави щодо встановлення балансу між публічним і приватним інтересом у податковій сфері.

Особливе місце в системі міжнародного нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці посідають акти модельного законодавства як гнучкі механізми правового регулювання, що були неодноразово перевірені світовою практикою в правозастосуванні.

Так, визначення основних модельних норм, які координують функціонування поняття «податкова таємниця» та виступають невід'ємною частиною внутрішньодержавного законодавства багатьох країн, має надзвичайно важливе значення в податковій сфері, зокрема й у сфері регулювання податків і захисту інтересів.

Такий підхід пояснюється досить складною структурою поняття «податкова таєм-

ниця» як із теоретичного, так і з практичного боку. Особливо важливим розгляд цього питання стає у зв'язку із загальним спрямуванням нашої держави до інтеграції у світове, зокрема європейське, співтовариство.

Модельні акти щодо визначення, регулювання й функціонування міжнародно-правових засад податкового режиму податкової таємниці розробляються міжнародними організаціями; інколи самі держави розробляють відповідні моделі законів.

Згодом ці документи пропонуються до розгляду та виконання законодавчим органам різних країн як зразок, на основі якого може бути прийнято той чи інший правовий документ. Водночас не існує фактичних можливостей зобов'язати певну державу не використовувати й не виконувати запропоновану модель або догматично дотримуватись усіх її приписів.

Виняток у міжнародно-правових засадах податкового режиму податкової таємниці становлять лише випадки, коли прийняття внутрішньодержавного правового акта на основі моделі складає статутний обов'язок держави, яка є членом міжнародного інтеграційного об'єднання (міжнародної організації).

Подібні міжнародні договірні моделі у вигляді типових угод досить часто приймаються в податково-правовій сфері; зокрема, щодо уникнення подвійного оподаткування було запропоновано ввести поняття «комерційна таємниця».

Так, ще в 1928 р. Лігою Націй було підготовлено проект такої угоди. Після розформування в 1954 р. колишнього Фінансового комітету Ліги Націй подальша робота над удосконаленням типових моделей міжнародних податкових конвенцій (а саме з 1956 р.) перемістилась у Фіскальний комітет Організації європейського економічного співробітництва, яка потім стала Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР).

Країни – члени ОЕСР мали відносно однаковий економічний розвиток. Також вони дотримувалися загальної ринкової моделі національного господарства. Відповідно, вони легше могли знайти компроміс у вирішенні проблеми подвійного юридичного оподаткування на багатосторонньому рівні. Результатом роботи Фіскального комітету ОЕСР після численних погоджень із країнами – членами організації стала публікація в 1963 р. Модельної податкової конвенції ОЕСР щодо уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталів.

Із часом у процесі розвитку зовнішньоекономічного співробітництва країн – членів

організації Модельну податкову конвенцію ОЕСР зразка 1963 р. було вдосконалено, з'явилися її нові редакції й розширені тлумачення 1977 р., 1992 р. та 2003 р. Згодом модельні угоди в цій галузі було розроблено Організацією Об'єднаних Націй у Модельній конвенції ООН 1980 р.

Модельна конвенція ООН розкриває основні положення щодо усунення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи й капітал, визначає поняття «комерційна таємниця», а також дозволяє звести до мінімуму ймовірність термінологічних різницянь у договорах, створює умови для вибору методологічних дій для полегшення надмірного податкового тягаря.

Цей документ дає державам можливість визначати та встановлювати відповідні межі національної юрисдикції щодо забезпечення міжнародно-правових засад податкового режиму податкової таємниці, експорту капіталу, визначення імпорту грошових надходжень.

Багато положень Модельної конвенції ООН переплітаються з Конвенцією ОЕСР. Ці документи вплинули на більшість чинних міждержавних угод із податкових питань. Кількість угод, що визначають умови формування, функціонування й розвитку податкового права, постійно зростає. Деталізується їх зміст, що впливає на появу нових модельних законів.

Практично всі чинні в глобальному масштабі угоди, у яких визначено міжнародно-правові засади податкового режиму комерційної таємниці, базуються на одній із трьох основних універсальних форм податкових угод – типових конвенцій, розроблених у межах ОЕСР, ООН або Модельної конвенції США. Типові форми значною мірою є схожими між собою, за винятком порядку визначення осіб, які підпадають під дію угод, та правил застосування податкового режиму комерційної таємниці щодо окремих видів чи різновидів конвенційних доходів, а також правил і порядку їх оподаткування. Варто зазначити, що в окремих податкових угодах, які приймаються країнами – учасниками Європейського Союзу, присутні елементи або положення, запозичені з Типових конвенцій США та ООН.

Незважаючи на те, що держави Європейського Союзу є членами ОЕСР і в цій якості брали участь у розробці Типової конвенції ОЕСР, наведені факти наочно демонструють, що компромісна модельна форма ОЕСР відповідає інтересам західноєвропейських держав.

Україна також дотримується вимог зазначених типових конвенцій. Українським

урядом було укладено понад 70 договорів про уникнення міжнародного подвійного оподаткування, правил і порядку захисту даних, що становлять комерційну таємницю. Світові модельні конвенції систематично застосовуються Україною як головні чинники та визначені юридичні конструкції в реформуванні свого фінансового права в цілому та податкового права зокрема, особливо з огляду на підготовку її до вступу до Європейського Союзу. Застосування міжнародних податкових угод є більш вигідним як для держави, так і для платника податків.

Визначальними в системі міжнародних податкових договорів щодо питання правових засад податкового режиму податкової таємниці є договори, у яких забезпечується узгоджене розмежування конкуруючих податкових юрисдикцій, а також утворюється правова база для розвитку адміністративної співпраці податкових органів договірних держав.

Більшість подібних угод у світі укладаються на основі Модельної податкової конвенції ОЕСР щодо доходів і капіталу 1977 р. (далі – Типова конвенція ОЕСР) та Типової конвенції ООН у відносинах між розвиненими країнами й країнами, що розвиваються, 1979 р. (далі – Типова конвенція ООН). Особливістю Типової конвенції ООН є те, що вона може надавати певні переваги у сфері оподаткування державам, які розвиваються, перед розвиненими державами. Зокрема, до цих позитивних зрушень можна віднести такі:

- 1) застосування поняття «постійне представництво»;
- 2) принцип «витягнутої руки» доповнюється правилом, що дозволяє оподатковувати підприємство та особу через їх постійне представництво в державі джерела, а не лише доходи їх постійного представництва;
- 3) встановлення обмеження щодо використання права постійного представництва на вирахування витрат та обмеження на порушення дотримання комерційної таємниці понесених в інтересах підприємницької діяльності витратах, у тому числі з управлінськими й загальними адміністративними витратами;
- 4) альтернативні варіанти оподаткування доходів від морських перевезень та пенсій і виплат щодо соціального страхування надають державі джерела право в обмеженому вигляді оподатковувати їх, а також із метою збереження комерційної таємниці;
- 5) розширені можливості оподаткування пасивних доходів (дивідендів, процентів, роялті), що виплачуються нерезидентам.

Більшість договорів України про уникнення подвійного оподаткування укладено

саме на основі Типової конвенції ОЕСР, що може пов'язуватись із її надзвичайно широким застосуванням у всьому світі як загальноновизнаної основи для ведення перемовин щодо укладення відповідних міжнародних податкових договорів.

Висновки

Таким чином, забезпечення функціонування режиму податкової таємниці в європейських країнах виникає й формується у зв'язку з впровадженням на початку ХХ століття поняття «комерційна таємниця». Світова практика свідчить про те, що в міжнародних відносинах інструмент комерційної таємниці відіграє важливу роль. Зокрема, передбачено, що в ході обміну інформацією між державами жодна з них не зобов'язана надавати інформацію, яка може розкрити комерційну таємницю.

Список використаних джерел

1. Шепета О. Адміністративно-правові засади технічного захисту інформації : [монографія] / О. Шепета. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2012. – 296 с.
2. Систематизація інформаційного законодавства України : [монографія] / [В. Ліпкан, В. Залізник] ; за заг. ред. В. Ліпкана. – К. : ФОП О.С. Ліпкан 2012. – 304 с.
3. Консолідація інформаційного законодавства України : [монографія] / [В. Ліпкан, М. Дімчогло] ; за заг. ред. В. Ліпкана. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2014. – 416 с.
4. Інкорпорація інформаційного законодавства України : [монографія] / [В. Ліпкан, К. Череповський] ; за заг. ред. В. Ліпкана. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2014. – 408 с.
5. Адміністративно-правовий режим інформації з обмеженим доступом в Україні : [монографія] / [В. Ліпкан, В. Баскаков] ; за заг. ред. В. Ліпкана. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2013. – 344 с.
6. Правовий режим податкової інформації в Україні : [монографія] / [В. Ліпкан, О. Шепета, О. Мандзюк] ; за заг. ред. В. Ліпкана. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2015. – 404 с.
7. Кучерявенко Н. Курс налогового права : в 2 т. / Н. Кучерявенко ; под ред. Д. Щекіна. – М. : Статут, 2009–2010. – Т. 1 : Общая часть. – 2009. – 863 с.
8. Налоговое право России : [учебник для вузов] / отв. ред. Ю. Крохина. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : НОРМА, 2007. – 752 с.
9. Шахматьев А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи / А. Шахматьев // Финансовое право. – 2006. – № 3. – С. 24–31.
10. Ларютина И. Международное налоговое право / И. Ларютина // Московский журнал международного права. – 2001. – № 4. – С. 94–116.
11. Борисов К. К вопросу о формировании международного налогового права в международном общении государств / К. Борисов // Московский журнал международного права. – 1999. – № 4. – С. 42–47.
12. Мелдешов Ж. Сотрудничество Республики Казахстан с государствами Европейского Союза в области налогообложения на основе двусторонних договоров / Ж. Мелдешов // Международное публичное и частное право. – 2006. – № 5. – С. 26–30.
13. Лукашук И. Международное право. Общая часть : [учебник для студ. юрид. фак-тов и вузов] / И. Лукашук. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Волтерс Клувер, 2005. – 432 с.
14. Кашин В. Международные налоговые соглашения / В. Кашин. – М. : Международные отношения, 1983. – 184 с.
15. Фомина О. Источники налогового права зарубежных стран / О. Фомина. – М. : РГБ, 1996. – 138 с.

Исследовано состояние международно-правового регулирования общественных отношений в сфере налоговой тайны. Выделены основные проблемы международно-правового обеспечения института налоговой тайны. Охарактеризованы место и роль модельных законов и международных налоговых договоров в системе международно-правового регулирования общественных отношений в сфере налоговой тайны.

Ключевые слова: налоговая информация, налоговая тайна, коммерческая тайна, международно-правовое регулирование, модельные законы и международные налоговые договоры.

The state of international legal regulation of social relations in the sphere of tax secrecy. The main problems of international legal support of the Institute of tax secrecy. We characterize the place and role model laws and international tax treaties in the system of international legal regulation of social relations in the sphere of tax secrecy.

Key words: tax information, tax secrets, trade secret, international legal regulations, model laws and international tax treaties.