УДК 004.9:657:005.93 https://doi.org/10.33763/npndfi2021.02.146

Чухраєва Н. М.
кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бізнес-економіки та підприємництва ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, 0612nataliya@gmail.com
ORCID ID: http://orcid.org/0000-0003-1537-4841

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД І ТИПОВІ ПОМИЛКИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНФІДЕНЦІЙНОСТІ, ЗАХИСТУ ТА ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ЗВІТНОСТІ CbC

Анотація. *У рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), де уряди спільно працюють над вирішенням важливих проблем глобалізації, докладаються активні зусилля для того, щоб допомогти країнам-членам швидше реагувати на нові виклики, зокрема стосовно забезпечення конфіденційності інформації та належного її використання. ОЕСР надає урядам можливість обмінюватися досвідом здійснення адміністративної політики, виявляти передові практичні методи й координувати заходи в контексті зазначеної проблематики. На основі поєднання загальнонаукових методів, методів порівняння та емпіричного підходу проведено аналіз міжнародного досвіду забезпечення конфіденційності та відповідного рівня захисту інформації, яка є предметом обміну між країнами – учасницями ОЕСР у межах реалізації заходів Плану дій BEPS. Узагальнено національні нормативні акти розглянутих країн, що містять положення про конфіденційність, захист даних та належне використання інформації Country-by-country reports. За результатами дослідження доведено, що різні податкові адміністрації застосовують на практиці різні підходи до забезпечення необхідного рівня ефективного захисту конфіденційності інформації Country-by-country reports та встановлення покарання за порушення конфіденційності.*

Ключові слова: BEPS, захист інформації, конфіденційна інформація, обмін податковою інформацією, звіти в розрізі країн (Country-by-Country Reports).

Рис. 1. Табл. 1. Літ. 25.

Nataliia Chukhraieva
Ph. D. (Economics), Associated Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, 0612nataliya@gmail.com
ORCID ID: http://orcid.org/0000-0003-1537-4841

INTERNATIONAL EXPERIENCE AND COMMON ERRORS IN PROTECTING OF CONFIDENTIALITY, PROTECTION AND USE OF CBC REPORTING INFORMATION

Abstract. *Within the OECD, where governments are working together to address important issues of globalization, efforts are also being made to help OECD member countries respond more quickly to new challenges, one of which is to ensure the confidentiality and proper use of information. The OECD provides governments with the opportunity to share experiences in implementing administrative policy, to seek answers to common problems, to identify best practices and to coordinate activities in the context of these issues. The study of issues related to ensuring confidentiality, protection and use of reporting information between countries (Country-by-country, hereinafter – CbC) in the article is considered from the standpoint of international experience, in the context of this issue. For Ukraine as a post-Soviet country, the study of relevant experience is presented by such countries as Georgia, Kazakhstan and Russia. The analysis of international experience in ensuring confidentiality and the appropriate level of protection of information*

© *Чухраєва Н. М., 2021*

that is the subject of exchange between OECD member countries as part of the implementation of the BEPS Action Plan. The research is based on a combination of general scientific methods, comparison methods and an empirical approach. A summary of the national regulations of the countries in question is made, which contain provisions on confidentiality, data protection and proper use of information Country-by-country reports. Based on the results of the study, it has been proven that different tax administrations should, in practice, have different approaches to ensure the required level of effective protection of confidentiality of country-by-country reports information and establish penalties for breach of confidentiality.

Keywords: BEPS, protection of information, confidential information, exchange of tax information, Country-by-Country Reports.

JEL classification: H 29.

Чухраева Н. Н.
кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бизнес-экономики и предпринимательства ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ И ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТИ, ЗАЩИТЫ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ CbC

Аннотация. *В рамках Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), где правительства совместно работают над решением важных проблем глобализации, прилагаются активные усилия для того, чтобы помочь странам-членам быстрее реагировать на новые вызовы, в частности, по обеспечению конфиденциальности информации и надлежащего ее использования. ОЭСР предоставляет правительствам возможность обмениваться опытом осуществления административной политики, выявлять передовые практические методы и координировать мероприятия в контексте данной проблематики. На основе сочетания общенаучных методов, методов сравнения и эмпирического подхода проведен анализ международного опыта обеспечения конфиденциальности и соответствующего уровня защиты информации, являющейся предметом обмена между странами – участниками ОЭСР в рамках реализации мероприятий Плана действий BEPS. Обобщены национальные нормативные акты рассматриваемых стран, содержащие положения о конфиденциальности, защите данных и надлежащем использовании информации Country-by-country reports. По результатам исследования доказано, что разные налоговые администрации применяют на практике разные подходы к обеспечению необходимого уровня эффективной защиты конфиденциальности информации Country-by-country reports и установления наказания за нарушение конфиденциальности.*

Ключевые слова: BEPS, защита информации, конфиденциальная информация, обмен налоговой информацией, отчеты в разрезе стран (Country-by-Country Reports).

Останнім часом кількість угод про обмін інформацією суттєво збільшилась, і для того, щоб країни могли скористатися можливостями, які надає ця швидко зростаюча мережа, державам і їх платникам податків необхідно бути впевненими в конфіденційності інформації, якою вони обмінюються відповідно до цих угод. Як платники податків, так і податкові адміністрації мають законні підстави очікувати, що обмінювана інформація залишиться конфіденційною. Тому від партнерів, котрі нею обмінюються, вимагається надання гарантій захисту конфіденційності та того, що вона використовуватиметься тільки для цілей, дозволених згідно з інструментами обміну інформацією.

Конфіденційність інформації платника податків завжди мала багато невирішених питань із зазначеної проблематики в контексті системи оподаткування. Щоб бути впевненим у повноцінному функціонуванні цієї системи й виконувати свої зобов'язання за законом, платник податків повинен бути впевненим у тому, що його фінансова інформація, нерідко конфіденційна, не буде розкрита неналежним чином, навмисно або випадково. Довіра громадян і урядів до міжнародного обміну інформацією можлива лише в тому випадку, якщо вона буде розкриватися та використовуватися згідно з угодою. Для цього потрібно впровадити заходи щодо забезпечення конфіденційності в усі операції, здійснювані податковими органами. Тому відповідні процеси і практики повинні узгоджуватися з її розвитком.

В умовах інтенсивного розвитку ринкових відносин у всіх країнах важливого значення набуває цивільно-правовий обіг інформації. Остання охоплює всі сторони життя і становить необхідний елемент діяльності людини, суспільства і держави у всіх сферах. Усвідомлення особливої значущості та використання інформації її власником змушують суспільство вживати спеціальні заходи щодо захисту її конфіденційності, оскільки такі відомості можуть надати суттєві переваги в конкурентній боротьбі.

Дослідження, що стосуються сфери правової природи інформації, в тому числі інформації з обмеженим доступом, були проаналізовані в роботах таких зарубіжних авторів, як О. І. Алексенцева [1], О. О. Фатьянова [2], М. А. Шадна [3], Дж. Альбрехт, Ф. Йотцо [4], Ф. Дессемонтет [5], С. Мерсер [6], Т. Мак-Кормак [7], Р. Хеверлі [8], М. Єгер [9], Т. Прашан Редді [10] та ін.

Також питання, пов'язані з транскордонними потоками даних, досліджувались Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), якою підготовлено доповіді з різних аспектів, що стосуються питань конфіденційності персональних даних, зокрема цифрового формату інформації, управління інформаційною діяльністю тощо [11]. Однак виникає потреба у розв'язанні й перегляді непростого завдання щодо правових рамок для захисту конфіденційності податкової інформації, яка передається, а також адміністративної політики і практик для її захисту різними податковими адміністраціями, котрі на практиці можуть мати різні підходи до забезпечення необхідного рівня ефективного захисту конфіденційності інформації в рамках Дії 13 плану BEPS (Base Erosion and Profit Shifting – розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування).

Метою статті є аналіз міжнародного досвіду, пов'язаного з конфіденційністю щодо забезпечення відповідного рівня захисту інформації, а також ідентифікація помилок під час реалізації заходів у межах виконання Плану дій BEPS країнами – учасницями ОЕСР.

Для досягнення поставленої мети визначено наукові завдання: розкрити сутність забезпечення передовими практиками конфіденційності інформації та її відповідного рівня захисту з урахуванням того, що різні юрисдикції можуть застосовувати різні підходи, а також неоднаково ідентифікувати помилки під час здійснення конкретних заходів.

Міжнародна модель Automatic Exchange of Financial Account Information (автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки, далі – AEOI)

ґрунтується на підписанні країнами дво- або багатосторонньої Типової угоди компетентних органів Model CAA (далі – Типова угода CAA), яка входить до Єдиного міжнародного стандарту AEOI для цілей оподаткування [12]. Це забезпечує умови для обміну інформацією щодо фінансових рахунків та імплементації Єдиного стандарту з обміну інформацією (Common Reporting Standard, CRS) [13] у сферу національного законодавства.

Типова угода CAA є угодою, яку мають підписати країни, що приймають CRS. Вона визначає тип інформації, якою обмінюються країни, терміни і способи обміну інформацією про фінансові рахунки; взаємодію з питань дотримання законодавства; вимоги до забезпечення виконання, а також положення про конфіденційність і захист, котрі повинні виконуватися країнами, що приймають CRS. Таким чином, країни, що підписують Типову угоду CAA, зобов'язуються обмінюватися інформацією згідно з правилами надання інформації та процедурою проведення передінвестиційного аналізу (due diligence) CRS. Це може відбуватися на щорічній основі або частіше з використанням інформаційно-технологічних засобів, описаних у Коментарях до Типової угоди CAA.

Крім того, типова угода CAA встановлює засоби захисту, що забезпечують конфіденційність отриманої інформації. До них належать: необхідна нормативно-правова база, практика й процедури управління інформаційною безпекою (включно з перевірками відомостей про співробітників, стандартами доступу до приміщень і фізичного зберігання документів, ідентифікації та перевірки автентичності тощо), а також механізми дотримання конфіденційності й санкції за її порушення, детально описані в Коментарях до Типової угоди CAA.

Як механізм забезпечення дотримання вимог країнами, що підписують Типову угоду CAA, компетентному органу дозволено припиняти її дію за наявності значних порушень із боку іншого компетентного органу. Одним із них є порушення положень про конфіденційність або захист даних.

Вивчаючи питання забезпечення конфіденційності, захисту та використання інформації звітності між країнами (Country-by-country, CbC), доцільно звернутися до міжнародного досвіду в контексті зазначеної проблематики. Для України як пострадянської країни цікавим є вивчення досвіду таких держав, як Грузія і Казахстан.

Забезпечення конфіденційності податкової інформації, що виступає предметом обміну, підлягає оцінці у Звітах експертної оцінки (далі – Звіт), що надаються після оцінювання Глобальним форумом всіх його членів за результатами впровадження міжнародного стандарту обміну інформацією за запитом (exchange of information on request, EOIR). Така оцінка передбачає огляд за певними критеріями, зокрема розкриття отриманої інформації, використання й запобіжні заходи щодо гарантування її конфіденційності, та конфіденційність іншої інформації.

Варто зауважити, що огляду підлягають також держави, які не є членами, але мають стосунок до роботи Глобального форуму.

Отримана інформація звітності CbC, зокрема її розкриття, використання та заходи щодо забезпечення її конфіденційності й захисту, ре-

тельно аналізується експертами ОЕСР у звіті з точки зору міжнародних угод, повідомлення власникові інформації, а також податкового контролю та податкового провадження. Уряди не братимуть участі в обміні інформацією без упевненості, що вона використовуватиметься лише для цілей, дозволених механізмом обміну, і її конфіденційність буде збережена. Тому інструменти обміну інформацією повинні містити положення про конфіденційність, які конкретно визначають, кому інформація може бути розкрита, та цілі її використання. На додаток до захисту, передбаченого положеннями про конфіденційність інструментів обміну інформацією, юрисдикції з податковими системами зазвичай накладають жорсткі вимоги щодо конфіденційності відносно інформації, зібраної для цілей оподаткування.

Отже, розглянемо, як це питання вирішується в зазначених країнах.

Грузія. Статті щодо обміну інформацією у грузинських угодах про EOIR містять положення про конфіденційність за зразком ст. 26 (2) Типової податкової конвенції [14], яку Грузія повинна поважати як сторона цих угод. Положення про забезпечення конфіденційності, що містяться в міжнародних угодах Грузії, регулюються ст. 6 Закону про грузинські міжнародні договори та передбачають, що в країні "безпосередньо діють офіційно опубліковані положення міжнародних договорів Грузії, які встановлюють права та обов'язки конкретного характеру та без необхідності прийняття остаточного міждержавного нормативного акта" [15].

Податковий кодекс Грузії встановлює, що податковий орган, його працівник, запрошений спеціаліст та/або експерт зобов'язані стежити за таємницею інформації про платника податків, яку вони дізналися під час виконання службових обов'язків (ст. 39(2)). Ця інформація може бути розкрита лише певним особам, зазначеним у ній, включно з податковими органами інших країн відповідно до міжнародних договорів Грузії (ст. 39(2)(d)). У будь-якому разі міжнародні договори замінюють національне законодавство, а положення про конфіденційність, котрі містяться в ньому, застосовуються, якщо відрізняються від національного законодавства (Конституція (ст. 6) та Податковий кодекс (ст. 2(7)) [16; 17].

Працівник податкового органу зобов'язаний стежити за збереженням таємниці інформації, отриманої під час виконання службових обов'язків, не використовувати її в особистих цілях або надавати іншій особі, що вважається розголошенням податкової таємниці. Втрата документів, котрі містять податкову таємницю, або розголошення такої інформації підлягає відповідальності за законодавством Грузії (Податковий кодекс, ст. 39(3)). Інформація, наявна в податковому органі, що містить податкову таємницю, повинна мати особливий режим зберігання та поводження. Лише уповноважені особи, визначені міністром фінансів, мають доступ до відомостей, які містять податкову таємницю відповідно до правила, встановленого міністром фінансів (Податковий кодекс, ст. 39(4)) [17]. Також у ст. 202 Кримінального кодексу детально описано санкції, застосовувані в разі невиконання обов'язку конфіденційності, які включають дисциплінарні стягнення, звільнення та кримінальну справу [18].

Компетентний орган, а саме Служба доходів (Податковий департамент), проводить комплексну політику щодо захисту конфіденційності інформації, отриманої від іноземного партнера по EOIR. Відділ управління податковими ризиками (Tax Risk Management Division, TRMD) підтримує електронну базу даних під назвою "Електронне урядування", де зберігається інформація про EOIR. Доступ до неї суворо обмежений уповноваженими працівниками, а статус запиту на EOI доступний лише призначеному працівнику справи, керівникові підрозділу та керівникові відділу. Фізичний запит, включно з будь-яким додатком, зберігається в сейфі у приміщенні Служби доходів. TRMD розташований у м. Тбілісі, у будівлі Служби доходів, доступ до якої мають лише уповноважені посадові особи. Діяльність TRMD щодо EOIR (тобто отримання та відповідь на EOIR, збір інформації з внутрішньої бази даних, платників податків чи інших власників інформації) не надає жодних підстав особі, котра є суб'єктом на EOIR, або будь-яким іншим особам одержувати додаткову інформацію, а також перевіряти файли, які зберігаються в TRMD.

Хоча платник податків має загальне право перевіряти своє досьє в Грузії, влада радить, аби інформація, котру необхідно розкрити, обмежувалась тим, що платник податків уже знає, наприклад, відомості про податкові декларації, результати податкових перевірок, які вже були повідомлені податковими органами платникові податків. Крім того, міжнародні угоди, ратифіковані Грузією, безпосередньо застосовуються і мають перевагу над внутрішнім законодавством у разі конфлікту, і як такі положення конфіденційності, що містяться в угодах про EOIR, замінять будь-які законодавчі положення, котрі свідчать про протилежне. Таким чином, коли платник податків просить перевірити файл, інформація, надана іноземним податковим органом, включно з EOIR, не надаватиметься.

Повідомлення власнику інформації у Грузії відбувається таким чином:

1) для того, щоб отримати запитувану інформацію, власник інформації отримує повідомлення від Служби доходів, яке називається "перевірка на робочому місці". У листі вказується правова підстава, на якій вручається повідомлення, та строк для відповіді протягом п'яти робочих днів. У повідомленні не міститься жодної інформації про EOIR або юрисдикцію, що подає запит;
2) стосовно доступу до банківської інформації, то з 12 грудня 2014 р. було встановлено особливу судову процедуру. Заява, подана компетентним органом Грузії до суду, повинна містити заяву (від компетентного органу країни) про те, що запит на інформацію відповідає укладеним міжнародним угодам (Адміністративно-процесуальний кодекс, ст. 2149) [19]. Суд не отримує копії клопотання. Більше того, у судовому наказі, котрий має бути вручений банку, не згадуються жодні конкретні умови про EOIR.

Податковий контроль та податкові провадження в Грузії, крім зазначеної "перевірки на робочому місці", відбуваються шляхом застосування ще двох процедур, які можуть бути використані для збору інформації, що вимагається для EOIR, а саме:

– аудит на місці;

– спеціальний аудит на місці.

Повідомлення про перевірку на місці має містити назву органу, дату видачі повідомлення, вказівку на обсяг контролю (тобто податковий період, що підлягає аудиту, вид податку, який підлягає аудиту). Під час проведення таких аудитів із метою збору інформації для цілей EOIR немає жодних ознак того, що аудит здійснюється на підставі іноземного запиту. Крім того, грузинські органи зазначають, що файли аудиту не містять копії про EOIR і платник податків не зможе отримати доступ до EOIR під час оскарження рішення після податкового контролю/перевірки.

Згідно з інформацією, опублікованою 16 липня 2020 р. на сайті ОЕСР, міністр фінансів Грузії взяв зобов'язання впровадити CRS до 2023 р. [20]. Таким чином, Грузія стала 113-м членом Глобального форуму з автоматичного обміну податковою інформацією.

Варто також зазначити, що Дія 13 плану BEPS, у рамках якої було введено концепцію трирівневої документації з трансфертного ціноутворення, що включає подання Master-file, Local-file і CbCR, та розроблені нею рекомендації стосовно підготовки та подання звітів CbC мультинаціональними групами підприємств, Грузією ще не реалізована. Перші обміни відповідно до стандарту AEOI Грузія має намір розпочати тільки у вересні 2023 р.

Казахстан. У Звіті 2015 р. було зроблено висновок, що всі казахстанські угоди про EOI відповідають стандартам конфіденційності [21]. Це також стосується усіх казахстанських угод про EOI, підписаних після першого раунду перегляду.

У національному податковому законодавстві Казахстану існують належні положення про конфіденційність, що захищають податкову інформацію. Ці положення також поширюються на інформацію, якою обмінюються згідно з казахстанськими інструментами EOI. Однак, коли відповідний інструмент EOI встановлює різні правила щодо використання та розкриття обмінюваної інформації, дотримуються правил, передбачених ним. Правила конфіденційності також охоплюють вхідні листи EOIR, і лише інформація, необхідна для отримання запитуваної інформації, розкривається у повідомленнях власникам інформації.

Загальні правила та процедури конфіденційності, застосовувані податковим органом, є достатньо надійними. Зазвичай однакові процедури щодо обміну інформацією мають місце як на рівні центрального податкового органу, так і на регіональному рівні, й про питання щодо конфіденційності обмінюваної інформації не повідомлялося. Однак існують лише обмежені заходи для забезпечення послідовного використання правил конфіденційності, характерних для обміну інформацією на регіональному рівні. Хоча нова процедура охоплює нагляд за всіма справами EOI на регіональному рівні, вона не містить заходів чи вказівок щодо забезпечення їхньої конфіденційності, які розглядаються на регіональному рівні. Тому Глобальний форум рекомендував Казахстану вирішити цю проблему.

Розкриття, використання отриманої інформації звітів CbC та запобіжні заходи щодо забезпечення їхньої конфіденційності в Казахстані стосуються такого:

1. У першому раунді огляду було виявлено, що існують жорсткі положення про конфіденційність, підкріплені санкціями, які захищають усі податкові таємниці згідно з національним податковим законодавством Казахстану (п. 557 (1, 4–6) Податкового кодексу) [22], і вони також застосовуються до інформації щодо EOIR. З того часу у відповідних правилах не відбувалося змін.
2. Інформація, якою обмінюються, є відомостями, захищеними податковою таємницею, і відповідно до Податкового кодексу вона класифікується як інформація з обмеженим доступом, що не може бути розкрита (п. l (3), 24 (1, 4) Закону "Про доступ до публічної інформації") [23]. Крім того, внутрішнє листування, вказівки посадових осіб та будь-яка інша інформація, призначена для внутрішнього адміністративного використання, така як листи з EOIR, не повинні підлягати розкриттю (п. 24 (2)). Крім того, положення конфіденційності ратифікованих парламентом угод Казахстану щодо EOI переважають над національним законодавством.
3. Як пояснюється у Звіті за 2015 р. [21], немає юридичної вимоги розкривати власнику інформації особу компетентного органу, що запитує, чи будь-яку інформацію з EOIR, котра виходить за межі опису запитуваної інформації. Проте наразі Казахстан не має досвіду щодо обсягу інформації, яку слід розкривати банкам у випадку запиту інформації без відкриття податкової перевірки. Очікується, що буде розкрита та сама інформація, як і при запиті банківської інформації в контексті податкової перевірки. Однак, з огляду на відсутність будь-яких практичних обставин та невизначеність, пов'язану з використанням цих нових повноважень щодо доступу, Глобальний форум все ж надає Казахстану рекомендації щодо контролю сфер застосування інформації, котра розкривається банкам, тому лише необхідна інформація розкривається відповідно до вимог стандарту.
4. Інформація про EOIR може бути розкрита лише в разі, якщо судове розслідування вимагає її розкриття. Оскільки протягом періоду розгляду не було судових проваджень, пов'язаних із EOIR, від Казахстану не вимагали на практиці розкривати будь-які листи EOIR. Тому Казахстан не має практики звертатися до юрисдикції, котра подала запит, до моменту розкриття запиту. Крім того, хоча немає жодних правил, які би забороняли Казахстану запитувати юрисдикцію, що подає запит, чи може бути він розкритий, відсутні вказівки стосовно запиту на таке схвалення або пояснення, як діяти у випадках, коли запитуюча юрисдикція вказує, що інформація щодо EOIR не повинна розголошуватися. Також не було зрозуміло, як діятимуть у таких випадках казахстанські податкові органи на центральному чи регіональному рівнях. З огляду на ці невизначеності Казахстану рекомендовано забезпечити звернення до юрисдикції, котра подає запит, до моменту закриття EOIR. Коли юрисдикція, яка подає за-

пит, вказує, що лист EOI не слід розкривати, його варто захистити від розголошення платником податків або власником інформації.

5. Технічне завдання 2016 р. пояснює, що хоча зберігається правило, за яким обмінена інформація не може бути використана для інших цілей, ніж для оподаткування, застосовується виняток, коли угода про EOI передбачає, що орган, котрий надає інформацію, дозволяє санкціонувати використання інформації для інших цілей, ніж цілі оподаткування, згідно з відповідним законодавством. Такий виняток передбачено поправкою до ст. 26 Типової податкової конвенції ОЕСР. Укладена Казахстаном Конвенція про уникнення подвійного оподаткування не містить нової поправки до положення 26 (2) Типової податкової конвенції ОЕСР [23] на відміну від Багатосторонньої конвенції. На практиці протягом звітного періоду Казахстан повідомляв, що він ніколи не просив або його не просили передавати інформацію іншим державним органам для неподаткових цілей та/або використовувати інформацію, якою обмінюються для таких цілей. Однак статистичних даних щодо цього обміну інформацією на регіональному рівні немає.

Практичні заходи стосовно забезпечення конфіденційності отриманої інформації CbCR у Казахстані наведено на рисунку.

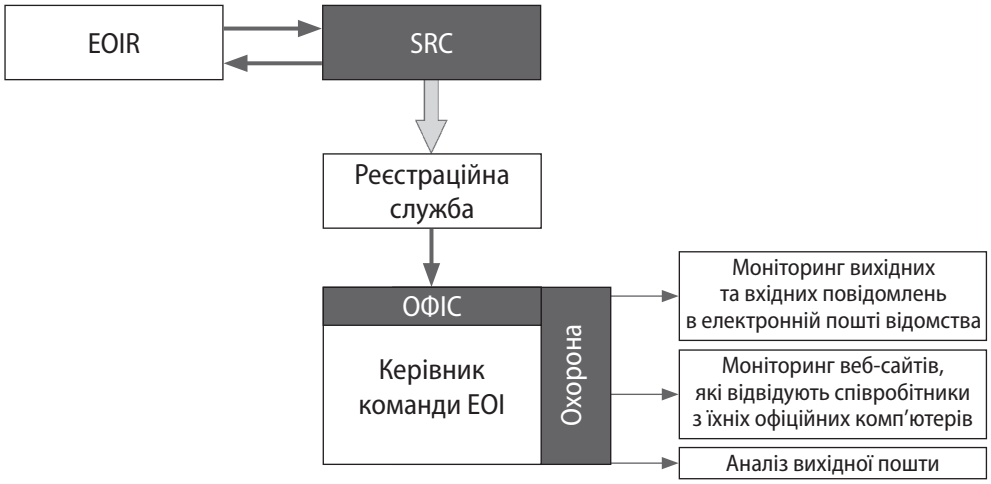

Рисунок. **Практичні заходи щодо забезпечення конфіденційності отриманої інформації CbCR у Казахстані**

Складено автором.

На практиці EOIR та супровідна документація, включно з повідомленнями між компетентними органами, розглядаються як конфіденційні та підпадають під дію правил конфіденційності, що містяться у відповідній угоді про EOI, згідно з якою вони були отримані, а також у ст. 557 Податкового кодексу Казахстану [24].

- Коли запит на EOI надходить до Комітету державних доходів (податкового органу) (State Revenue Committee, SRC), він завжди першим після прибуття фіксується реєстраційною службою в захищеній електронній

системі відповідно до правил, визначених у постанові Уряду Республіки Казахстан "Про затвердження правил електронного документообігу" від 17.04.2004 № 430 [25]. Система використовується для відстеження стану виконання запиту. Вона доступна лише уповноваженим посадовим особам під грифом "необхідно знати".

- Після фіксації реєстраційна служба передає справу керівникові команди ЕОІ – як електронний файл, так і паперову копію. Файл завжди вважається конфіденційним і зберігається лише в обмежених зонах. Оригінали друкованих копій зберігаються у відділі оподаткування нерезидентів, де перебуває команда ЕОІ.
- Щодо загальної безпеки, то офіс, у якому розташована центральна група ЕОІ, закритий і перебуває під охороною. Отримати доступ до будівлі можна лише за наявності посвідчення особи та особистої картки для входу, яку повинен мати кожен працівник, аби увійти до будівлі. Мобільні телефони з камерами заборонені до використання всередині, а ноутбуки повинні бути зареєстровані. Кожен, хто входить до будівлі, повинен перевірятися на наявність металевих предметів, і всі сумки мають пройти сканування.
- Загальний нагляд за порушеннями конфіденційності контролюється відділом внутрішньої податкової безпеки. Заходи, що вживаються департаментом, охоплюють увесь спектр діяльності органів державних доходів, включно з наглядом за нерозголошенням податкової таємниці. Нагляд, здійснюваний відділом безпеки, охоплює моніторинг вихідних та вхідних повідомлень в електронній пошті відомства, веб-сайтів, які відвідують співробітники з їхніх офіційних комп'ютерів, та аналіз вихідної пошти.

Оскільки в національному законодавстві офіційною комунікацією визнаються лише паперові копії, Казахстан обмінюється всією конфіденційною інформацією тільки поштою. Тому спілкування електронною поштою використовується лише там, де передається неконфіденційна інформація.

Загальні правила та процедури конфіденційності, застосовувані податковим органом, є достатньо надійними. Як правило, процедури щодо обміну інформацією мають місце як на центральному, так і на регіональному рівні податкового органу. Однак існують лише обмежені заходи для забезпечення послідовного використання правил конфіденційності, характерних для обміну інформацією на регіональному рівні. У лютому 2018 р. у Казахстані видано наказ про встановлення нової процедури співпраці між центральним компетентним органом та регіональними офісами. Хоч очікується, що нові правила підвищать обізнаність останніх про ЕОІ, вони не стосуються конфіденційності обмінюваної інформації та того, як її слід гарантувати на регіональному рівні. З огляду на зазначені вище побоювання Глобальним форумом було надано рекомендацію вжити Казахстану відповідних заходів для забезпечення того, аби вся обмінювана інформація на регіональному рівні залишалася конфіденційною згідно зі стандартом.

Щодо конфіденційності іншої інформації, то положення про неї в казахстанських угодах про ЕОІ та національному законодавстві не розрізняють

інформацію, отриману у відповідь на запити, та інформацію, що є частиною самих запитів. Отже, ці положення однаково застосовуються до всіх запитів на інформацію, довідкових документів до таких запитів та будь-яких інших документів, що відображають таку інформацію, включно з комунікацією між юрисдикцією, котру запитують та яка запитує, і комунікацію в податкових органах обох юрисдикцій.

На практиці SRC зберігає конфіденційність щодо всього спілкування з іншими компетентними органами незалежно від того, чи має інформація письмову форму або передана усно, і вона поширюється на вхідну інформацію про EOIR.

Узагальнення національних нормативних актів, що містять положення про конфіденційність, захист даних та належне використання інформації Country-by-country reports розглянутих країн відображено в таблиці.

Таблиця

Нормативні акти, які містять положення про конфіденційність, захист даних та належне використання інформації Country-by-country reports

Країна	Національні положення про податкову конфіденційність	Положення, що передбачають покарання у разі порушення
Грузія	Ст. 39(4) Податкового кодексу	Ст. 202 Кримінального кодексу
Казахстан	П. 557(1, 4 6) Податкового кодексу	

Складено автором.

На підставі викладеного можна зробити такі висновки. Розглянуті правові рамки для захисту конфіденційності податкової інформації, що передається, а також адміністративна політика і практики для її захисту в різних податкових адміністраціях можуть на практиці передбачати різні підходи до забезпечення необхідного рівня ефективного захисту конфіденційності інформації Country-by-country reports. Головні відмінності полягають у встановленні покарання за порушення конфіденційності (наказ міністра фінансів, кримінальний кодекс, кодекс про адміністративні правопорушення), утім, спільним є внесення відповідних вимог до податкового кодексу країни.

Список використаних джерел

1. *Алексенцев А.* Конфиденциальное делопроизводство. Москва: ООО "Журнал "Управление персоналом", 2003. 200 с.

2. *Фатьянов А. А.* Проблемы защиты конфиденциальной информации, не составляющей государственную тайну. *Информационное общество.* 2010. № 5. С. 49–56.

3. *Шадная М. А.* Конфиденциальная информация: понятие, виды и уровень. 2015. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/konfidentsialnaya-informatsiya-ponyatie-vidy-i-uroven/viewer.

4. *Albrecht J. Ph., Jotzo F.* Das Neue Datenschutzrecht der EU. Nomos, 2017. 339 S.

5. *Dessemontet F.* Arbitration and confidentiality. *The American Review of International Arbitration.* 1996. Vol. 7, No. 3-4. URL: https://www.unil.ch/files/live/sites/cedidac/files/Articles/Arbitration%20%26%20Confidentiality.pdf.

6. *Mercer S.* The Limitations of Europe an Data Protection as a Model for Global Privacy Regulation. *AJIL Unbound*. 2020. Vol. 114. P. 20–25. URL: https://doi.org/10.1017/aju.2019.83.

7. *McCormack T., Simpson G. J.* A New International Criminal Law Regime. *Netherlands International Law Review*. 1995. Vol. 4, Iss. 2. P. 177–206. URL: https://doi.org/10.1017/S0165070X00003545.

8. *Heverly R.* More Is Different: Tort Liability of Compromised Systems in Internet Denial of Service Attacks. 2019. URL: https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/flsulr47&div=24&id=&page=.

9. Jaeger M. C. *A cloud environment for data-intensive storage services. IEEE 3rd International Conference on Cloud Computing Technology and Science* (CloudCom 2011, Athens, Greece, November 29 – December 1). P. 357–366. URL: http://dx.doi.org/10.1109/CloudCom.2011.55.

10. *Prashant Reddy T.* Should There Be a "Developing Country" Template for Data Protection Legislation? 2018. May 17. URL: https://thewire.in/tech/should-there-be-a-developing-country-template-for-data-protection-legislation.

11. Руководящие принципы ОЭСР. URL: http://cyberpeace.org.ua/files/3_2_2.pdf.

12. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters / OECD. Paris : OECD Publishing, 2014. URL: https://doi.org/10.1787/9789264216525-en.

13. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters: Implementation Handbook / OECD. 2018. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters.htm.

14. Article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and its Commentary. *Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions* / OECD. 2010. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/implementing-the-tax-transparency-standards/article-26-of-the-oecd-model-tax-convention-on-income-and-on-capital-and-its-commentary_9789264088016-6-en#page1.

15. О международных договорах Грузии : закон Грузии от 16.10.1997 № 934. URL: http://images.policy.mofcom.gov.cn/flaw/200904/02878a2a-16f6-47a4-bdb9-498a2aad12b2.pdf.

16. Конституция Грузии от 24.08.1995 № 786. URL: https://matsne.gov.ge/ru/document/view/30346?publication=36.

17. Налоговый кодекс Грузии от 17.09.2010 № 3591. URL: https://matsne.gov.ge/ru/document/view/1043717?publication=173.

18. Уголовный кодекс Грузии от 22.07.1999 № 2287. URL: https://matsne.gov.ge/ru/document/view/16426?publication=229.

19. Административно-процессуальный кодекс Грузии от 23.07.1999 № 2352. URL: https://matsne.gov.ge/ru/document/view/16492?publication=83.

20. Global Forum on transparency and exchange of information for tax purposes. Georgia commits to implement international standard on automatic exchange of financial information by 2023 / OECD. 2020. July 16. URL: https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/georgia-commits-to-implement-international-standard-on-automatic-exchange-of-financial-information-by-2023.htm.

21. Phase 1: Legal and Regulatory Framework, OECD Publishing. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Kazakhstan 2015* / OECD. 2015. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-kazakhstan-2015_9789264233560-en#page71.

22. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) : кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008 № 99-IV. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217#pos=223;-60.

23. О доступе к информации : закон Республики Казахстан от 16.11.2015 № 401-V. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=39415981#pos=294;-42.

24. Правовая информационная служба Министерства юстиции Республики Казахстан. URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000099_#z5491.

25. Об утверждении правил электронного документооборота : постановление Правительства Республики Казахстан от 17.04.2004 № 430. URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/P040000430_.

References

1. Aleksentsev, A. (2003). *Confidential office work*. Moscow: Personnel Management [in Russian].

2. Fatyanov, A. A. (2010). Problems of protection of confidential information that does not constitute a state secret. *Information society*, 5, 49–56 [in Russian].

3. Shadnaya, M. A. (2015). *Confidential information: concept, types and level.* Retrieved from https://cyberleninka.ru/article/n/konfidentsialnaya-informatsiya-ponyatie-vidy-i-uroven/viewer [in Russian].

4. Albrecht, J. Ph., & Jotzo, F. (2017). *Das Neue Datenschutzrecht der EU.* Nomos.

5. Dessemontet, F. (1996). Arbitration and confidentiality. *The American Review of International Arbitration*, 7 (3-4). Retrieved from https://www.unil.ch/files/live/sites/cedidac/files/Articles/Arbitration%20%26%20Confidentiality.pdf.

6. Mercer, S. (2020). The Limitations of Europe an Data Protection as a Model for Global Privacy Regulation. *AJIL Unbound*, 114, 20–25. DOI: 10.1017/aju.2019.83.

7. McCormack, T., & Simpson, G. J. (1995). A New International Criminal Law Regime. *Netherlands International Law Review,* 4 (2), 177–206. DOI: 10.1017/S0165070X00003545.

8. Heverly, R. (2019). *More Is Different: Tort Liability of Compromised Systems in Internet Denial of Service Attacks.* Retrieved from https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/flsulr47&div=24&id=&page=.

9. Jaeger, M. C. (2011, November 29 – December 1). A cloud environment for data-intensive storage services. *In IEEE 3rd International Conference on Cloud Computing Technology and Science* (CloudCom 2011, Athens, Greece), p. 357–366. DOI: 10.1109/CloudCom.2011.55.

10. Prashant Reddy, T. (2018, May 17). *Should There Be a "Developing Country" Template for Data Protection Legislation?* Retrieved from https://thewire.in/tech/should-there-be-a-developing-country-template-for-data-protection-legislation.

11. OECD guidelines. (n. d.). Retrieved from http://cyberpeace.org.ua/files/3_2_2.pdf [in Russian].

12. OECD. (2014). *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters.* Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264216525-en.

13. OECD. (2018). *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters* (Implementation Handbook). Retrieved from https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters.htm.

14. OECD. (2010). Article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and its Commentary. In *Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions.* Retrieved from https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/implementing-the-tax-transparency-standards/article-26-of-the-oecd-model-tax-convention-on-income-and-on-capital-and-its-commentary_9789264088016-6-en#page1.

15. Parliament of Georgia. (1997). *On international treaties of Georgia* (Act No. 924, October 16). Retrieved from http://images.policy.mofcom.gov.cn/flaw/200904/02878a2a-16f6-47a4-bdb9-498a2aad12b2.pdf [in Russian].

16. Parliament of Georgia. (1995). *Constitution of Georgia* (Act No. 786, August 24). Retrieved from https://matsne.gov.ge/ru/document/view/30346?publication=36 [in Russian].

17. Parliament of Georgia. (2010). *Tax Code of Georgia* (Act No. 3591, September 17). Retrieved from https://matsne.gov.ge/ru/document/view/1043717?publication=173 [in Russian].

18. Parliament of Georgia. (1999). *Criminal Code of Georgia* (Act No. 2287, July 22). Retrieved from https://matsne.gov.ge/ru/document/view/16426?publication=229 [in Russian].

19. Parliament of Georgia. (1999). *Administrative Procedure Code of Georgia* (Act No. 2352, July 23). Retrieved from https://matsne.gov.ge/ru/document/view/16492?-publication=83 [in Russian].

20. OECD. (2020, July 16). *Global Forum on transparency and exchange of information for tax purposes. Georgia commits to implement international standard on automatic exchange of financial information by 2023.* Retrieved from https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/georgia-commits-to-implement-international-standard-on-automatic-exchange-of-financial-information-by-2023.htm.

21. OECD. (2015). Phase 1: Legal and Regulatory Framework, OECD Publishing. In *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Kazakhstan 2015*. Retrieved from https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-kazakhstan-2015_9789264233560-en#page71.

22. Parliament of the Republic of Kazakhstan. (2008). *On taxes and other obligatory payments to the budget (Tax Code)* (Act No. 99-IV, December 10). Retrieved from https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217#pos=223;-60 [in Russian].

23. Parliament of the Republic of Kazakhstan. (2008). *About access to information* (Act No. 401-V, November 16). Retrieved from https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=39415981#pos=294;-42 [in Russian].

24. Legal Information Service of the Ministry of Justice of the Republic of Kazakhstan. (n. d.). Retrieved from https://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000099_#z5491 [in Russian].

25. Government of the Republic of Kazakhstan. (2004). *On approval of the rules of electronic document management* (Decree No. 430, April 17). Retrieved from https://adilet.zan.kz/rus/docs/P040000430_ [in Russian].