



4. Navrotskyi, V. O. (2006). *Osnovy kryminalno-pravovoi kvalifikatsii [Basics of criminal law qualification]*. Kyiv: Yurinkom Inter [in Ukrainian].
5. Yaremko H. Z. Normy sui generis pro nezakinchene vbyvstvo u kryminalnomu zakoni Ukrainy [Norms Sui Generis about Unfinished Murder in the Criminal Law of Ukraine]. *Forum prava – Forum of law*, 3, 856–863 [in Ukrainian].
6. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro derzhavnu reiestratsiiu normatyvno-pravovykh aktiv ministerstv ta inshykh orhaniv vykonavchoi vlady, Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy № 731 (2023) [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine on approval of the Regulation on state registration of normative legal acts of ministries and their executive bodies №731]. *The official portal of the Supreme Council of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/731-92-п#Text> [in Ukrainian].
7. Pro vdoskonalennia poriadku derzhavnoi reiestratsiiu normatyvno-pravovykh aktiv v orhanakh yustytzii ta skasuvannia rishennia pro derzhavnu reiestratsiiu normatyvno-pravovykh aktiv, Nakaz Ministerstva yustytzii Ukrainy № 34/5 (2023) [Order of the Ministry of Justice of Ukraine on improving the procedure for state registration of normative legal acts in justice bodies and canceling the decision on state registration of normative legal acts №34/5]. *The official portal of the Supreme Council of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0381-05#Text> [in Ukrainian].
8. Pro zatverdzhennia Poriadku roboty z dokumentamy v orhanakh derzhavnoi vykonavchoi sluzhby, Nakaz Ministerstva yustytzii Ukrainy № 2274/5 (2017) [Order of the Ministry of Justice of Ukraine on the approval of the Procedure for working with documents in the bodies of the state executive service № 2274/5]. *The official portal of the Supreme Council of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v2274323-08#Text> [in Ukrainian].
9. Navrotskyi, D. M. (2014). Poniattia nakazu (rozporiadzhennia) ta yoho vydy v kryminalnomu pravi Ukrainy [The concept of an order (command) and its types in the criminal law of Ukraine]. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu*, 2(9), 77–80 [in Ukrainian].
10. Ponomarenko, Yu. A. (2020). *Zahalna teoriia vyznachennia karanosti kryminalnykh pravoporushen [General theory of criminal offences' punishability determining]*. Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].
11. Baulin, Yu. V., Borysov, V. I., & Tiutiuhin, V. I. (2010). *Kryminalne pravo Ukrainy: Zahalna chastyna [Criminal law of Ukraine: General part]*. V. V. Stashys, (Ed.). Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].
12. Stashys, V. V. (2015). *Peredacha na poruky u nekotorye voprosy sovetskoho uholovnoho prava. Vybrani pratsi [Surrender and some issues of Soviet criminal law. Selected works]* (pp. 652-658). Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].
13. *Tekst proiektu novoho Kryminalnoho kodeksu Ukrainy [Draft of the new Criminal Code of Ukraine]*. *New Criminal Code*. Retrieved from <https://newcriminalcode.org.ua/criminal-code> [in Ukrainian].



УДК 346-347.4

[https://doi.org/10.52058/2786-6300-2024-2\(20\)-522-534](https://doi.org/10.52058/2786-6300-2024-2(20)-522-534)

Пунда Олександр Олегович доктор юридичних наук, професор, професор кафедри права, Хмельницький Національний Університет, вул. Інститутська 11, м. Хмельницький, 29016, тел.: (097) 457-64-10, <https://orcid.org/0000-0002-9175-3141>

ГАРАНТІЇ ЗАХИСТУ ПЕРСОНАЛЬНИХ ДАНИХ ПРИ ЗАСТОСУВАННЯ НЕПРЯМИХ МЕТОДІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Анотація. Стаття присвячена питанням гарантій захисту персональних даних фізичних осіб при застосування непрямих методів податкового контролю. Наголошено, що непрямі методи визначення доходу податкові органи застосовують тоді, коли реальний дохід не можна визначити через відсутність інформації (втрачені або не надаються відповідні документи від декларанта безпосередньо) або якщо інформація явно необ'єктивна. Податковий орган Республіки Молдова має право використовувати такі непрямі методи оцінки оподаткованого доходу: а) метод витрат; б) метод грошового потоку; с) метод власності; d) інші використовувані в міжнародній практиці методи. Підкреслено, що непрямі методи податкового контролю це такий спосіб визначення податкового зобов'язання при якому використовуються дані відмінні від інформації з офіційної звітності платника податків. При цьому коло таких даних не є чітко визначеним, і сюди може входити інформація як з відкритих джерел так із офіційних ресурсів що дозволяє реконструювати реальну картину доходів та витрат платника податків.

Запроваджуючи в Україні інструментарій непрямих методів контролю доходів платників податків необхідно одночасно гарантувати забезпечення захисту прав суб'єктів прав персональних даних, які виступають відповідними платниками податків (декларантами). Хоча податкове законодавство містить окремі норми щодо забезпечення обмеженого доступу до інформації отриманої податковими органами в процесі декларування та використання методів податкового контролю, зазначені норми не є достатніми у контексті їх співвідношення з практикою розповсюдженою в ЄС. Це дозволяє нам запропонувати ввести у податкове законодавство категорію «*податкова таємниця*», до змісту якої необхідно включити відомості щодо платника податків у тому числі його персональні дані. Їх використання та розкриття повинно відповідати принципам та вимогам щодо поводження з персональними даними викладеним у директивних актах ЄС. Прикладом виваженого



підходу до питання удосконалення податкового законодавства є досвід нормативно-правового регулювання та практики правозастосування Республіки Молдови. На особливу увагу, при цьому, заслуговує запозичення, як нормативного регулювання самої методології здійснення перевірок так і визначення гарантій захисту прав суб'єктів персональних даних в процесі здійснення податкового контролю.

Ключові слова: персональні дані, захист, гарантії, адміністративно-правове забезпечення, непрямі методи податкового контролю, декларант, фізична-особа, витрати, доходи, відповідальність.

Punda Oleksandr Olegovych Doctor in the field of Legal Science, docent, professor of the Department of Law, Khmelnytskyi National University, St. Institute 11, Khmelnytsky, 29016, tel.: (097) 457-64-10, <https://orcid.org/0000-0002-9175-3141>

GUARANTIES OF PERSONAL DATA PROTECTION IN THE IMPLEMENTATION OF UNDIRECT METHODS OF TAX CONTROL

Abstract. The paper is devoted to issues of Guaranties of Personal Data Protection in the implementation of undirect methods of Tax Control. There is stressed, in conditions of spreading information component of the social system and wide penetration of informatization in economic activity, a significance of legal guarantees of ensuring the inviolability of the information field, particularly, data bases or personal data of natural persons, is increasing. There is stressed, undirect methods of determination of income are used by Tax Authorities where either real income cannot be determined due to absence of information (appropriate documents are lost or are not provided by a declarant directly) or information is actually unobjective. Tax Authority of Republic of Moldova is authorized to implement such undirect methods of evaluation of taxed income as: a) cost method; b) money supply method; c) property method; d) other methods applied in international practice. There is outlined, undirect methods of Tax Control are the methods of determination of tax obligation in which data different from the information of official reports of tax payer, are used. Herewith, the frame of these data is not determined clearly; and, it can include both information from the opened sources and official resources. In such case, the relevant situation on profits and costs of tax payer can be modelling.

Implementing the tools of undirect methods of control of incomes of tax payer, it is necessary to provide the protection of rights of Personal Data Entities who are appropriate tax payers (declarants). Despite the certain provisions of Tax Legislation on providing of limited access to data that were received by Tax Authorities from the declarations and applying Tax Control Methods, the usual practice of EU is different.



It allows to suggest implementing certain provisions into Tax Legislation. These provisions could determine the concept of “tax secrecy”. The mentioned above concept would include data those holistic is relevant to requirements on using of Personal Data on the basis of principles provided by EU legislation.

Improving the Tax Legislation of Ukraine in the way of using the experience of Republic of Moldova, necessary to pay attention to opportunity to apply both normative regulation the methods of audit and guaranties of protection of rights of Personal Data Entities in the process of control.

Keywords: personal data, protection, guarantees, administrative and legal support, undirect methods of Tax Control, declarant, individual, costs, incomes, liability.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку цивілізації відзначається всеохоплюючим запровадженням засобів інформатизації процесів державного управління через створення масштабних баз даних та широкого доступу органів влади до персональних даних громадян. Захист персональних даних фізичних осіб (громадян, резидентів, платників податків) набуває особливо важливого значення на сучасному етапі тотальної цифровізації процесів адміністрування податкових та митних платежів. Водночас, побудова демократичної соціальної правової держави, найвищою цінністю в якій є людина, її честь і гідність, недоторканність і безпека, неможлива без формування дієвих правових гарантій їх забезпечення. Без врахування досвіду сформованих у європейському правовому просторі стандартів щодо захисту персональних даних суб’єктами публічної адміністрації, базових принципів їх захисту, вивчення особливостей національних регулятивних підходів окремих держав, які мають розвинене законодавство і багаторічний досвід з питань захисту прав і свобод людини, у тому числі права на захист персональних даних, у край ускладнюється розуміння сучасних проблем національного правового регулювання відносин із захисту персональних даних в управлінських відносинах.

Особливої актуальності у цьому світлі, зазначене питання набуло у контексті прийнятого 27 квітня 2016 р. Регламенту (Євросоюз) 2016/679 Європейського Парламенту та Ради від 27 квітня 2016 р. про захист фізичних осіб стосовно обробки персональних даних та про вільне переміщення таких даних. Положення цього Регламенту спрямовані на гармонізацію захисту основних прав і свобод фізичних осіб, щодо діяльності з переробки і на забезпечення вільного потоку персональних даних між державами-членами ЄС.

Інформатизація сфери податкової діяльності вимагає узгодження інтересів органів влади та окремих осіб у частині забезпечення захисту персональних



даних, що особливо важливо у частині інформації яка акумулюється у податковій звітності та інших документах. Особливого інтересу зазначені питання набувають у контексті запровадження в Україні досвіду використання непрямих методів податкового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика практичного використання непрямих методів податкового контролю залишається мало дослідженою у сучасній адміністративно-правовій науці. Так само фрагментарними залишаються дослідження у сфері забезпечення адміністративно-правового захисту прав персональних даних. Сутність персональних даних і окремі аспекти їх правового захисту досліджували такі вчені: Ю.Д. Белова [1], В. М. Брижко [2], Н. В. Камінська [3] Г.В. Муляр Г.В. [4], А. М. Новицький [5], А. В. Пазюк [6], І. Я. Сенюта [7], О.М. Селезньова [8]. та інші.

Мета статті – дослідження питання гарантій захисту персональних даних при застосування непрямих методів податкового контролю задля пошуку можливих шляхів вирішення проблемних питань ефективного запровадження та правомірного використання цього податкового інструментарію в Україні.

Виклад основного матеріалу. Отже, стаття 67 Конституції України передбачає обов'язок кожної особи сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом [9]. Податки є основою формування державних доходів, що їх одержує держава на підставі своїх владних повноважень для виконання властивих їй функцій. Відповідно охорона податкової системи залишається одним із основних напрямів внутрішньої діяльності держави.

Протиправне невиконання платником податків своїх відповідальність, грубо ігнорує вказаний конституційний обов'язок, у якому втілено публічний інтерес усіх членів суспільства і сумлінне виконання якого справедливо визнається однією з необхідних умов існування соціуму.

Методологія податкових перевірок виступає засобом здійснення контролю, результати якого можуть впливати на прийняття рішень щодо притягнення особи до різного роду юридичної відповідальності. Ст. 41 ПК України органи державної фіскальної служби віднесено до переліку контролюючих органів, що здійснюють від імені держави функції контролю за своєчасністю і правильністю сплати суб'єктами господарювання податків і зборів, зокрема, шляхом проведення документальних невиїзних перевірок платників податків відповідно до ст. 78 ПК України [10].

Положеннями ст. 46 ПК України на платників податків покладено обов'язок з подання податкових декларацій контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі яких здійснюється нарахування (сплата) податкового зобов'язання. У разі невиконання платником податків обов'язку щодо подання податкової звітності контролюючий орган в силу ч. 102.1.



ст. 102 ПК України має право провести податкову перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених ПК України, не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації [10].

Під час аналізу неоподаткованих активів потрібно розрізнити незаконні доходи та доходи, які не були задекларовані (або не підлягали декларуванню). Різні країни вирішують це питання по-різному. Відповідно до податкового законодавства з активів, які не були належним чином оподатковані, податок сплачується шляхом внесення самостійних коригувань до фінансової звітності або донарахування під час проведення податкового контролю. У цьому контексті в обох випадках сплачуються штрафні санкції. Нажаль у вітчизняній практиці використання непрямих методів контролю майнового становища особи не передбачено. Непрямі методи податкового контролю набувають широкого розповсюдження у багатьох державах. Їх використання передбачене податковим законодавством Австралії, Данії, Фінляндії, Греції, Швеції, Великій Британії та ін..

Прийнятий Верховною радою України 15.06.2021 року Закон України, який передбачає податкову амністію та нульове декларування одночасно, має на меті на певний час усунути невизначеність між оподаткованими та неоподаткованими активами, що належать фізичним особам-платникам податків в Україні (резиденти та нерезиденти, які на момент отримання активу були податковими резидентами в Україні). Проте залишаються відкритими питання порядку проведення перевірок задекларованих у ході податкової амністії активів і посилення заходів податкового контролю після неї, що є чинником, який визначить успішність цієї деклараційної кампанії. Одним із таких заходів має стати запровадження непрямих методів контролю майнового становища платника податку на доходи фізичних осіб. Сьогодні актуалізуються питання, щодо яких є досить високі очікування завдяки потенціалу розвитку міждержавного обміну податковою інформацією, значній цифровізації податкових відносин та розвитку концепції вини платника податку, яку потрібно доводити, використовуючи такі методи доказування.

Непрямі методи застосовуються переважно до фізичних осіб, оскільки, як свідчить досвід, гроші, які не були оподатковані, завжди потрапляють до однієї чи кількох осіб. Зазвичай методи контролю засновані на перевірці доходів і витрат в обов'язкових фінансових книгах та документах, що ведуться платником податків та переносяться до їхніх податкових декларацій. Переоцінка податку базується на різницях, які виникають щодо цих книг та податкових декларацій. У свою чергу непрямі методи визначають податкове зобов'язання шляхом аналізу фінансових операцій, використовуючи інформацію з інших джерел, крім податкових декларацій та офіційних документів фінансової



звітності. Як правило, податкова оцінка ґрунтується на детальній інформації, яка вказує на розумне визначення правильного податкового зобов'язання.

Очевидно, що серед держав, які вже запровадили методологію непрямого податкового контролю багато країн-членів ЄС. Відповідно на публічно-правові відносини щодо доступу та використання персональних даних має вплив система встановлених у ЄС нормативних вимог. Правове регулювання відносин з приводу персональних даних має тривалу історію, упродовж котрої було вироблено систему стандартів, які, на наш погляд, найбільш повно розкриваються в джерелах права Ради Європи та ЄС.

До них, насамперед, слід віднести Конвенцію про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950, Конвенцію Ради Європи про захист осіб у зв'язку з автоматизованою обробкою персональних даних від 28.01.1981, Директиву 95/46/ЄС Європейського Парламенту і Ради ЄС «Про захист фізичних осіб при обробці персональних даних і про вільне переміщення таких даних», яка була прийнята 24 жовтня 1995 р. (надалі – Директива 95/46/ЄС), яка замінена Регламентом (Євросоюзу) 2016/679 Європейського Парламенту та Ради від 27 квітня 2016 р. про захист фізичних осіб щодо обробки персональних даних та про вільне переміщення таких даних (Загальним регламентом про захист даних). Наближення українського законодавства до європейських стандартів, що визначають права фізичної особи при обробці персональних даних, обумовило прийняття Закону України «Про захист персональних даних».

Так само достатньо багато країн бувшого пострадянського простору встали на шлях істотних соціально-політичних реформ орієнтиром для яких є європейські правові та соціальні цінності. Серед таких держав-сусідів України є Республіка Молдова у якій достатньо давно та успішно започатковане використання непрямих методів податкового контролю.

Наприклад, у Податковому кодексі Республіки Молдова питанням застосування непрямих методів контролю присвячено положення окремої Глави 11 і торкаються лише платників-податків – фізичних осіб. Глава 11 була введена в 13.01.2012 року. Власне, у 2012 році у Республіки Молдова було запущено програму податкової амністії.

Податковий орган Республіки Молдова має право використовувати такі непрямі методи оцінки оподаткованого доходу: а) метод витрат; б) метод грошового потоку; с) метод власності; д) інші використовувані в міжнародній практиці методи. Одразу наголосимо, що остання відсилочна норма відкриває широкі можливості до здійснення заходів податкового контролю, і водночас сферою ймовірних предметів судового оскарження [11].

Непрямі методи використовуються окремо або в сукупності в залежності від складності, труднощі (конкретної ситуації), джерел інформації, що переві-



ряється. При визначенні оціненого оподатковуваного доходу враховуються кошти, задекларовані платником податку відповідно до податкового законодавства,

З метою визначення оціненого оподатковуваного доходу можуть використовуватися такі непрямі джерела:

а) інформація від фінансових установ (їх відділень або філій), осіб, які здійснюють нотаріальну діяльність, митних органів, правоохоронних органів, фондових бірж та / або інших публічних органів про здійснені фізичною особою угодах і операціях і даних по ним, а також про аналогічні угоди і операціях, здійснених іншими фізичними особами в аналогічних умовах;

б) наявна у фізичних і юридичних осіб інформація про продані та / або безоплатно передані майно, роботи, послуги та грошових коштах, про кошти або матеріальні цінності, придбані та / або отриманих фізичною особою щодо якої здійснюється перевірка;

с) інформація, наявна в інформаційній системі Державної податкової служби;

д) інформація або інші докази, отримані податковим органом шляхом використання спеціальних засобів, проведення аналізів, вимірювань, зіставлень, досліджень;

е) інші документи, інформації, пояснення і / або інші докази, отримані як від третіх осіб, так і від перевіряється фізичної особи [11].

На виконання положень Податкового кодексу Республіки Молдова фізичні та / або юридичні особи подають Головної державної податкової інспекції наступну інформацію:

1) Центр державних інформаційних ресурсів «Registru»:

а) інформацію про персональні дані;

б) інформацію про документування транспортних засобів, в тому числі переданих власниками в користування за плату або безоплатно;

2) фінансові установи - інформацію про всі види рахунків, активних протягом податкового року, в тому числі оборот (рух) за цими рахунками;

3) Прикордонна поліція - інформацію про перетин державного кордону Республіки Молдова;

4) туристичні компанії - інформацію про надані туристичні послуги;

5) страхові компанії - інформацію за договорами страхування;

б) власники реєстрів власників цінних паперів - інформацію про операції з цінними паперами, скоєних в період податкового року;

7) Національний банк Молдови - інформацію про осіб, які згідно з валютним законодавством отримали дозвіл на відкриття рахунків за кордоном, а також звіти за відкритими за кордоном рахунках, подані відповідно до законодавства їх власниками;



8) нотаріуси та інші особи, які здійснюють нотаріальну діяльність:

a) інформацію про договори куплі-продажу, міни, оренди нерухомості та цінних паперів;

b) інформацію про договори позики та дарування;

c) інформацію про інші договори по капітальних активів;

9) судові виконавці - інформацію про реалізацію прав кредиторів, визнаних виконавчим документом, представленим для виконання [11].

Така інформація надається безкоштовно в порядку та строки, встановлені Головною державною податковою інспекцією.

Порядок подання та структура інформації визначаються Головною державною податковою інспекцією.

Інформація повинна містити відомості:

a) про зарахування і / або списання протягом одного податкового року коштів на кожен банківський рахунок / с кожного банківського рахунку та / або на банківські рахунки / с банківських рахунків фізичної особи якщо сукупний дебетовий або кредитовий оборот відповідних рахунків за податковий рік перевищує 300 тисяч леїв;

b) про туристичні послуги, придбаних фізичною особою протягом одного податкового року, сукупний обсяг яких перевищує суму в 100 тисяч леїв;

c) про страхові внески, внесених фізичною особою протягом одного податкового року, сукупна величина яких перевищує суму в 100 тисяч леїв;

d) про операції з цінними паперами, що мали місце протягом одного податкового року, сукупний обсяг яких перевищує суму в 100 тисяч леїв на одну фізичну особу

e) про нотаріально завірених протягом одного податкового року договорах сукупний обсяг яких перевищує суму в 300 тисяч леїв на ім'я однієї фізичної особи

f) про реалізацію прав кредиторів, здійснених протягом одного податкового року, сукупний обсяг яких перевищує суму в 300 тисяч леїв на одну фізичну особу

Етапи застосування непрямих методів оцінки також визначені у Податкового кодексу Республіки Молдова. Процедура перевірки фізичної особи із застосуванням непрямих методів оцінки складається з наступних етапів:

a) аналіз і відбір фізичних осіб, які підлягають перевірці;

b) попередня податкова перевірка фізичних осіб;

c) податковий контроль [11].

Разом з широким запровадженням зазначених методів податкових перевірок виникли певні ускладнення практика вирішення яких судовими органами у частині забезпечення прав суб'єктів персональних даних привертає



нашу увагу. Яскравим прикладом цього є Постанова Конституційного Суду Республіки Молдова від 6 серпня 2020 року №22 «Про винятковий випадок неконституційності деяких положень статті 226-16 ч. (11) Податкового кодексу, ухваленого Законом №1163 від 24 квітня 1997 року (надання податкової інформації судовим інстанціям та органам кримінального переслідування як засобу доказування) (звернення №18g/20)».

В межах розгляду скарги у цій справі Конституційний Суд Республіки Молдова наголосив, що «на думку Парламенту, механізм декларування та забезпечення конфіденційності податкової інформації є частиною норм, що належать до регулювання процесу управління та легалізації капіталу. В той саме час відповідно до бюджетно-податкової політики було вирішено надати суб'єктам оподаткування можливість добровільно задекларувати доходи та майно, які підпадають під положення глави 11 Податкового кодексу [Непрямі методи оцінки оподаткованого доходу фізичних осіб]. Глава 11 Податкового кодексу визначає, що застосування непрямих методів оцінки оподаткованого доходу фізичних осіб відбувається із дотриманням гарантій конфіденційності, передбаченої статтею 226-16 Податкового кодексу республіки Молдова. Відповідно аби забезпечити зазначеним у статті 226-3 Податкового кодексу суб'єктам захисту інформації, законодавець передбачив, що будь-яка інформація, отримана Державною податковою службою, що розглядається як податкова таємниця та надається органам кримінального переслідування та судовим інстанціям лише з метою розгляду справ про ухилення від сплати податків. Таким чином, Конституційний Суд зазначає, що інформація про доходи та майно платників податків, одержана податковими органами, розглядається як податкова таємниця та може містити персональні дані цих осіб. Конституційний суд зазначає, що обмеження права доступу до певної категорії інформації застосовується для захисту іншого основного права - права на приватне життя, передбаченого статтею 28 Конституції. Отже, це обмеження переслідує як мінімум одну законну мету (захист прав, свобод та гідності інших осіб), на яку посилається частина друга Статті 54 Конституції Республіки Молдова.

Тобто зазначена Постанова Конституційного Суду Республіки Молдова прямо відповідає встановленим у європейських нормативних актах принципам *легітимної мети обробки персональних даних*.

Нормативне закріплення принципів захисту персональних даних було здійснено в ч. 1 ст. 6 Директиви 95/46/ЄС, відповідно до котрої: обробка персональних даних повинна здійснюватися добросовісно і законно; збирання персональних даних повинно здійснюватися для встановлених, чітких і законних цілей, і надалі не допускається обробка таких даних будь-яким способом, несумісним із цими цілями. Держави-учасники встановлять необхідні



гарантії для персональних даних, що зберігаються триваліші терміни в історичних, статистичних або наукових цілях [12].

Цей перелік принципів інколи доповнюють такими: 1) персональні дані повинні оброблятися з дотриманням прав фізичної особи, включаючи право на доступ до даних; 2) персональні дані повинні оброблятися з дотриманням вимог щодо захисту інформації; 3) персональні дані не повинні передаватися за межі країни без відповідного захисту. Інколи до вказаних принципів додають також принцип підзвітності, згідно з яким кожен володілець повинен вживати всіх необхідних заходів із метою дотримання стандартів захисту персональних даних в ході їх обробки, а також бути здатним у будь-який момент надати наглядовому органу/суб'єкту персональних даних документи, що продемонструють, яких саме заходів було вжито.

Також, практика ЄСПЛ виробила критерії правомірного обмеження прав на персональні дані, які відповідають загальним принципам правомірного втручання в приватне життя: втручання відповідає закону; втручання обумовлюється легітимною метою; втручання є необхідним у демократичному суспільстві [12]. Принцип законності обробки персональних даних може бути розкритий за допомогою практики ЄСПЛ. Так, ЄСПЛ тлумачить поняття «згідно із законом» як таке, що не лише вимагає, щоб відповідні заходи мали певну підставу в «законі», але й ставить вимогу щодо якості такого «закону», вимагаючи, щоб він був доступним особі, якої стосується, та передбачуваним у частині наслідків його застосування. Доступність закону вимагає щоб нормативно-правовий акт було оприлюднено.

Втручання є необхідним у демократичному суспільстві, якщо відповідає нагальній суспільній потребі і, зокрема, є пропорційним переслідуваній законній меті. Наприклад, інтереси національної безпеки при здійсненні перевірки при прийнятті на важливу з точки зору національної безпеки посаду, переважають приватні інтереси суб'єкта персональних даних.

Принцип легітимної мети обробки персональних даних вимагає: 1) мета обробки персональних даних не повинна суперечити законодавству про захист персональних даних; 2) мета обробки персональних даних повинна мати нормативне закріплення на рівні законів, інших нормативно-правових актів, установчих або інших документів, котрими регулюють діяльність володільця персональних даних; 3) для заміни визначеної мети обробки персональних даних на нову мету, що є несумісною з попередньою, необхідно отримати згоду суб'єкта персональних даних на обробку даних згідно із зміненою метою.

Висновки. Підсумовуючи наголосимо, що непрямі методи визначення доходу податкові органи застосовують тоді, коли реальний дохід не можна визначити через відсутність інформації (втрачені або не надаються відповідні



документи від декларанта безпосередньо) або якщо інформація явно необ'єктивна. Досить часто така інформація носить характер чутливої та відноситься персональних даних фізичних осіб.

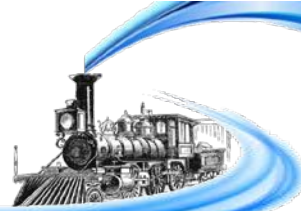
Непрямі методи податкового контролю це такий спосіб визначення податкового зобов'язання при якому використовуються дані відмінні від інформації з офіційної звітності платника податків. При цьому коло таких даних не є чітко визначеним, і сюди може входити інформація як з відкритих джерел так із офіційних ресурсів що дозволяє реконструювати реальну картину доходів та витрат платника податків.

Відповідно, запроваджуючи в Україні інструментарій непрямих методів контролю доходів платників податків необхідно одночасно гарантувати забезпечення захисту прав суб'єктів прав персональних даних, які виступають відповідними платниками податків (декларантами). Хоча податкове законодавство містить окремі норми щодо забезпечення обмеженого доступу до інформації отриманої податковими органами в процесі декларування та використання методів податкового контролю, зазначені норми *не є достатніми у контексті їх співвідношення з практикою розповсюдженою в ЄС.*

Це дозволяє нам запропонувати ввести у податкове законодавство категорію «*податкова таємниця*», до змісту якої необхідно включити відомості щодо платника податків у тому числі його персональні дані. Їх використання та розкриття повинно відповідати принципам та вимогам щодо поводження з персональними даними викладеним у директивних актах ЄС. Прикладом виваженого підходу до питання удосконалення податкового законодавства є досвід нормативно-правового регулювання та практики правозастосування Республіки Молдови. На особливу увагу, при цьому, заслуговує запозичення, як нормативного регулювання самої методології здійснення перевірок так і визначення гарантій захисту прав суб'єктів персональних даних в процесі здійснення податкового контролю.

Література:

1. Белова Ю.Д. Цивільні правовідносини щодо персональних даних. ФОП Мельник А.А.: Хмельницький. 2019. 192 с.
2. Брижко В. М. Захист персональних даних: реалії та практика сучасності. *Інформація і право*. 2013. № 3. С. 31-48.
3. Камінська Н. В. Захист персональних даних: проблеми внутрішньодержавного, наднаціонального і міжнародно-правового регулювання. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2015. № 3. С. 106-114.
4. Муляр Г.В. Адміністративна відповідальність за порушення законодавства щодо захисту персональних даних у сфері охорони здоров'я. *Правова позиція*. № 3 (28). 2020. С. 45-49. URL: <http://legalposition.umsf.in.ua/archive/2020/3/8.pdf>. (дата звернення: 20.01.2024 р.).
5. Новицький А. Щодо питання структуризації інформаційного права як наукової категорії. *Актуальні проблеми правознавства*. 2016. Вип. 4. С. 34-38.



6. Пазюк А. В. Міжнародно-правове регулювання інформаційної сфери (теоретичні і практичні аспекти) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.11.; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. Київ, 2016. 567 с.
7. Сенюта І. Я. Захист персональних даних у сфері охорони здоров'я: алгоритм змін. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. Випуск 6-1/2014. 2014. С. 216-221.
8. Селезньова О.М. Теоретико-методологічні основи інформаційного права України : моногр. Чернівці : Місто, 2014. 408 с.
9. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%B> (дата звернення: 20.01.2024 р.).
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. з змінами та доповненнями від 20. 10. 2019 р., підстава № 129-ІХ. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755>. (дата звернення: 20.01.2024 р.).
11. Налоговый кодекс Республики Молдова. URL: <https://wipolex-res.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/ru/md/md102ru.pdf> (дата звернення: 20.01.2024 р.).
12. Белова Ю.Д. Стандарти захисту права на персональні дані відповідно до Директиви 95/46/ЕС. *Часопис «Університетські наукові записки» Хмельницького університету управління та права*. 2017. № 3 (63). С. 130-139.

References:

1. Bielova Yu.D. (2019). *Tsyvilni pravovidnosyny shchodo personalnykh danykh*. [Civil legal relations regarding personal data] Khmelnytskyi : FOP Melnyk A.A. [In Ukrainian]
2. Bryzhko V.M. (2013) *Zakhyst personalnykh danykh: realii ta praktyka suchasnosti* [Personal Data Protection: realities and practice of the modernity]. *Informatsiia i pravo - Information and Law*, 3, 31-48. [In Ukrainian]
3. Kaminska N.V. (2015) *Zakhyst personalnykh danykh: problemy vnutrishnodержавnoho, nadnatsionalnoho i mizhnarodno-pravovoho rehuliuвання* [Personal Data Protection: issues of the national, supranational, and international legal regulation]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii vnutrishnikh sprav - Scientific Bulletin of the National Academy of Internal Affairs*, 3, 106-114. [In Ukrainian]
4. Mulyar H.V. (2020) *Administratyvna vidpovidalnist za porushennia zakonodavstva shchodo zakhystu personalnykh danykh u sferi okhorony zdorovia* [Administrative liability for violation of the legislation on the Personal Data Protection in the field of the health care] *Pravova pozytsiia - Legal Position*, 28, 45-49. [In Ukrainian]
5. Novytskyi A. (2016) *Shchodo pytannia strukturyzatsii informatsiinoho prava yak naukovoї katehorii*. [On the issue of structurization of the Information Law as a scientific category]. *Aktualni problemy pravoznavstva - Actual problems of Jurisprudence*. 4, 34-38. [In Ukrainian]
6. Pazuk A.V. (2016) *Mizhnarodno-pravove rehuliuвання informatsiinoї sfery (teoretychni i praktychni aspekty)* [International and legal regulation of the informational field (theoretical and practical aspects)] Doctor's thesis.. Kyiv, [In Ukrainian]
7. Seniuta I.Ya. (2014) *Zakhyst personalnykh danykh u sferi okhorony zdorovia: alhorytm zmin* [Personal Data Protection in the field of the health care: algorithm of changes]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriiia «Iurydychni nauky» - Scientific Bulletin of the Kherson National University. Series "Legal Sciences"*. (6-1), 216-221. [In Ukrainian]
8. Selezniova O.M. (2014) *Teoretyko-metodolohichni osnovy informatsiinoho prava Ukrainy* [Theoretical and methodological bases of the Information law of Ukraine: monography] Chernivtsi: Misto [In Ukrainian]