

doi: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.11.058>

УДК 336.025

Л. Г. Олейнікова

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, завідувач відділу фіскальної політики та податкового регулювання НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, oleynikova.mila@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8204-4434>

ПОДОЛАННЯ АСИМЕТРІЇ ПОДАТКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Анотація. У статті розглянуто методологічні, організаційні та інституційні особливості створення інформаційного середовища в податкових цілях. Визначено відмінності та ризики формування податкової інформації на національному та наднаціональному рівнях, а також проаналізовано його зв'язок із використанням такої інформації в управлінських цілях та цілях інклюзивного розвитку. З'ясовано, що на національному рівні слід адаптувати індикатори щодо сплати податків, які використовуються для досягнення Цілей сталого розвитку (ЦСР). Зроблено висновки про необхідність підготовки на глобальному рівні звітності з ЦСР з урахуванням тенденцій та кроків, що здійснюються в міжнародному середовищі через інструменти Плану BEPS у напрямі протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Запропоновано модель створення інформаційного середовища в податкових цілях для України, що враховує необхідність формування національної бази даних з урахуванням подальшої можливості її використання з метою міжнародного обміну податковою інформацією. Визначено основні кроки, спрямовані на забезпечення умов для реалізації якісного податкового контролю на національному й наднаціональному рівнях, зважаючи на виклики цифровізації економічних процесів і суттєве підвищення ролі ризик-менеджменту в оподаткуванні для різних груп економічних агентів.

Ключові слова: податки, асиметрія податкової інформації, інформаційне середовище в податкових цілях, розмивання бази оподаткування, ухилення від сплати податків, податковий контроль.

Рис. 2. Табл. 2. Літ. 32.

Liudmyla Oleinikova

Ph. D. (Economics), Senior research fellow, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, oleynikova.mila@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8204-4434>

OVERCOMING TAX INFORMATION ASYMMETRY

Abstract. Effective control of taxpayers' tax liabilities requires actions aimed at overcoming tax information asymmetries. The article deals with the methodological, organizational and institutional features of creating an information environment for tax purposes. The analysis of problems, differences and risks of tax information formation at national and supranational levels is conducted. The author analyzes international normative legal acts in the field of erosion of the tax base and deduction of profit from taxation. The main tools for preventing aggressive tax planning and tax evasion are the tools of the BEPS Plan. The importance of introducing the Implementation of the BEPS Action Plan in Ukraine for ensuring the effective exchange of tax information at the international level is noted. The need to improve the national information space for tax purposes as an information base for the exchange of information at the international level is established. A link has been established between the provision of information in the field of taxation and the information component to analyze reporting and progress

© Олейнікова Л. Г., 2019

towards achieving the Sustainable Development Goals (SDGs). It is determined that tax indicators that are used to achieve the SDGs need to be adapted at the national level. There is a need for global reporting on the SDGs attainment, taking into account trends and steps taking place in the international environment, through the tools of the BEPS Plan. The author proposes a model of information environment formation for tax purposes for Ukraine, which takes into account the need to create a national information base, given the further possibility of using such information for the purposes of international tax information exchange. The basic steps aimed at creating conditions for the implementation of quality tax control at the national and supranational levels are identified, taking into account the challenges of digitalization of economic processes.

Keywords: taxes, asymmetry of tax information, information environment for tax purposes, erosion of the tax base, tax evasion, tax control.

JEL classification: H21, H26, Q01.

Л. Г. Олейникова

кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, заведующая отделом фискальной политики и налогового регулирования НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

ПРЕОДОЛЕНИЕ АСИММЕТРИИ НАЛОГОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Аннотация. В статье рассмотрены методологические, организационные и институциональные особенности создания информационной среды в налоговых целях. Определены различия и риски формирования налоговой информации на национальном и наднациональном уровнях, а также проанализирована его связь с использованием такой информации в управленческих целях и целях инклюзивного развития. Выяснено, что на национальном уровне следует адаптировать индикаторы по уплате налогов, используемые для достижения Целей устойчивого развития (ЦУР). Сделан вывод о необходимости подготовки на глобальном уровне отчетности по ЦСР с учетом тенденций и шагов, осуществляемых в международной среде через инструменты Плана BEPS в направлении противодействия размыванию базы налогообложения и выведению прибыли из-под налогообложения. Предложена модель создания информационной среды в налоговых целях для Украины, учитывающая необходимость формирования национальной базы данных с учетом дальнейшей возможности ее использования в целях международного обмена налоговой информацией. Определены основные шаги, направленные на обеспечение условий для реализации качественного налогового контроля на национальном и наднациональном уровнях, учитывая вызовы цифровизации экономических процессов и существенное повышение роли риск-менеджмента в налогообложении для различных групп экономических агентов.

Ключевые слова: налоги, асимметрия налоговой информации, информационное пространство в налоговых целях, размывание налоговой базы, уклонение от уплаты налогов, налоговый контроль.

Через поглиблення процесів глобалізації і цифровізації світових ринків капіталу та міжнародних економічних відносин вирішення питань наявності й достовірності інформації, а також методології її збору і формування звітності для України (як і для країн світу в глобальному масштабі) є актуальним у контексті податкового контролю та запобігання практикам розмивання податкової бази. Ці питання набули не лише внутрішньоекономічно-

го, а й транскордонного значення для розвитку всіх галузей соціально-економічної діяльності.

Актуальність інформаційного забезпечення податкового контролю пов'язана з наявністю асиметрії інформації в податкових цілях на різних інституційних рівнях у національному просторі та між окремими юрисдикціями на наднаціональному рівні. При цьому суттєве пришвидшення процесів ухвалення рішень та їх реалізації в бізнес-середовищі вимагає співмірного реагування і в державному секторі, що робить процес формування інформаційного середовища в податкових цілях одним із пріоритетних напрямів для національних урядів.

Теоретичні й прикладні аспекти подолання зазначених викликів досліджувалися вітчизняними вченими і практиками: Т. І. Єфіменко та Л. Г. Ловінською [1], Т. О. Каменською [2], А. В. Озеран [3] та ін., у роботах яких розглядаються трансформації системи обліку та звітності в державному та корпоративному управлінні в умовах асиметричності інформаційного простору.

Проблема інформаційного забезпечення податкових органів в Україні та окремі питання міжнародного обміну податковою інформацією і удосконалення податкового контролю розглядалися в роботах таких науковців, як М. П. Кучерявенко [4], А. М. Новицький [5], С. С. Брехов [6], Т. І. Єфіменко [7], Ю. Б. Іванов [8], В. І. Коротун [9], Д. М. Серебрянський [10], О. М. Тимченко [11]. Вагоме значення для забезпечення практичної спрямованості й цінності результатів представленої роботи мають дослідження західних науковців та практиків К. Ангрідіса [12], Р. Гупти [13], Дж. Манийка [14], Дж. Е. Ромера [15], котрі аналізували питання асиметрії податкової інформації та її вплив на економічні процеси.

Проте напрацювання зазначених вітчизняних і західних дослідників не зосереджуються на аналізі особливостей впливу глобальної цифрової економіки на національний інформаційний простір у фіскальних і контрольних цілях із метою забезпечення прозорості економічних процесів, фіскальної мобілізації та інвестиційної привабливості, а також не фокусуються на методологічних питаннях звітності з управління.

Мета статті – розкриття проблем формування інституційних умов подолання асиметрії податкової інформації та напрямів удосконалення інформаційного простору в податкових цілях на національному й наднаціональному рівнях. Важливим аспектом досягнення мети є встановлення зв'язку між інформаційним забезпеченням сфери оподаткування, з урахуванням міжнародних інструментів запобігання ухиленню від сплати податків, та інформаційною складовою для аналізу звітності й прогресу щодо досягнення Цілей сталого розвитку (ЦСР).

Великі та середні компанії несуть значну відповідальність за формування фінансових умов для надання суспільних благ, боротьби з бідністю, збереження навколишнього середовища. Це провокує нові ризики, пов'язані з широким застосуванням практик розмивання податкової бази та ухилення від оподаткування, з використанням податкових схем як на національному

рівні, так і в межах міжнародних юрисдикцій. Особливо масово ці тенденції характерні для мультинаціональних компаній (далі – МНК). Основою застосування схем агресивного податкового планування є, в тому числі, наявність асиметрії податкової інформації між юрисдикціями.

Також у фокусі уваги перебувають необхідність моніторингу поточної ситуації та стану досягнення ЦСР і методологія збору та розрахунку даних, інституціональної й методологічної готовності щодо аналізу статистичних і нефінансових даних. Показники, що визначають досягнення ЦСР за напрямками, проходять процес адаптації до національних стандартів і норм та не є фіксованими, а скоріше окреслюють певні рамкові характеристики, що впливає зі звіту “Показники для моніторингу стану досягнення Цілей сталого розвитку: методологія збору та розрахунку даних” [16, с. 12]. Слід зауважити, що дані для звітування країни про досягнення ЦСР базуються на національних звітах про управління суб’єктів господарювання, які, у свою чергу, спираються на норми Директиви 2013/34/ЄС [17]. Так, великі й середні підприємства зобов’язані складати звіти про управління незалежно від форми власності (крім банків і бюджетних установ). Першоджерелом є звітність самих суб’єктів господарювання.

Варто звернути увагу на те, що звітування з досягнення ЦСР будується на інформації, яку подає економічний агент, проте остання не перевіряється, як у випадку податкової інформації. Звітування компанії з ЦСР можна розглядати скоріше як ступінь відкритості та відповідальності бізнесу перед суспільством. Така звітність здебільшого є типовою для МНК, компаній суспільного інтересу, компаній, котрі залучають інвестиційні ресурси для розвитку, а також для соціально відповідальних компаній.

Перетин фіскальних цілей, що стоять перед урядами, і ЦСР на рівні показників відбувається при звітуванні компаній зі сталого розвитку та збору відповідних даних у країні. Проте зіставлення глобальних завдань ЦСР із національними та джерела формування звітності за цілями, які були адаптовані, наприклад, для України, на національному рівні, показали, що асиметрія інформації можлива не лише у сфері конкретних значень тих чи інших індикаторів, а й уже на етапі узгодження методології.

Так, з усіх цілей, визначених на глобальному рівні ООН, сфера фінансового забезпечення сталого розвитку відображена в Цілі 17: “Зміцнення засобів здійснення й активізація роботи в рамках Глобального партнерства в інтересах сталого розвитку”. На прикладі цього напрямку спробуємо виявити асиметрію та зв’язок із іншими напрямками звітування і контролю в податкових цілях. Зіставлення глобальних завдань ЦСР із національними та джерела формування звітності за цілями показали, що необхідно здійснити подальші кроки щодо узгодження цілей, показників і джерел інформації (табл. 1), адже індикатори виконання Цілі 17 відповідно до методології ООН [18] 17.1.1 та 17.1.2 відрізняються від адаптованих в Україні за суттю і передбачають зовсім різну інформацію, яка до оподаткування не має жодного стосунку. Таким чином, можна вважати, що індикатори 17.1.1 “Податки та інші плате-

Таблиця 1. Зіставлення глобальних завдань ЦСР із національними завданнями та джерела формування звітності за цілями

Ціль	Завдання	Індикатори виконання
Глобальне визначення [18] Ціль 17. Зміцнення засобів здійснення й активізація роботи в рамках Глобального партнерства в інтересах сталого розвитку (глобальне визначення)	17.1. Мобілізація ресурсів із внутрішніх джерел, у т. ч. завдяки міжнародній підтримці країн, що розвиваються, для підвищення національної спроможності щодо збирання податків та інших доходів	Індикатор 17.1.1: Податки та інші платежі на користь держави, як частка ВВП, % (за джерелами). <i>Передбачає дані щодо чотирьох видів платежів: податки, соціальні внески, дотації та інші платежі</i> [19, с. 2]. Індикатор 17.1.2: Частка витрат бюджету, що фінансується за рахунок податкових надходжень, %. Джерело: Система національних рахунків
Національна адаптація [20] Ціль 17. Зміцнення засобів здійснення й активізація роботи в рамках Глобального партнерства в інтересах сталого розвитку (національне визначення)	17.1. Мобілізувати додаткові фінансові ресурси на основі заохочення інвестицій іноземних та вітчизняних інвесторів	Індикатор 17.1.1: Співвідношення обсягу приватних грошових переказів з-за кордону до ВВП, %. Джерело: Керівництво з платіжного балансу та міжнародної інвестиційної позиції (МВФ, VI видання, 2009); Система національних рахунків. Індикатор 17.1.2: Чистий приплив прямих іноземних інвестицій (за даними платіжного балансу), млрд дол. США. Джерело: НБУ

Складено автором.

жі на користь держави” (*Taxes and other payments to the Government*) та 17.1.2 “Витрати бюджету, що фінансуються за рахунок податкових надходжень” (*Proportion of domestic budget funded by domestic taxes*) не адаптовані для України та потребують подальшого методологічного супроводження.

Національна адаптація призвела до викривлення суті наведених індикаторів реалізації Цілі 17 і конкретного завдання, передбаченого глобальною версією звітності. Таким чином, варто констатувати, що методологія формування інформаційного наповнення будь-якої звітності не може бути достовірною та порівнюваною на глобальному рівні без якісної адаптації на національному рівні.

Водночас, для того, аби інформація була порівнюваною для різних країн на рівні ООН, необхідно враховувати при звітуванні компаній податкову інформацію, яка вже надається в межах глобального контролю податкових зобов’язань. Це дасть змогу уникнути асиметрії такої інформації між користувачами. Зіставність відомостей про сплачені податки у звітності за ЦСР (Податки та інші платежі на користь держави) з аналогічною звітністю, яку вже готують і подають компанії в рамках контролю протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, знизить

адміністративне навантаження на компанії та розв'яже завдання достовірного забезпечення податковою інформацією. Оскільки індикатор “Податки та інші платежі на користь держави” базується на даних суб'єктів господарювання, то під час звітування суб'єктами за ЦСР вважаємо за доцільне використовувати дані звіту Country-by-Country Report [21], що потребує методологічного обґрунтування на рівні ООН.

Процес подолання методологічних та фактологічних розбіжностей на різних рівнях управління та за різними напрямками соціально-економічних перетворень потребує формування зрозумілої концептуальної основи, яка б окреслила рівні взаємодії та методологічну наступність, що є актуальним як для податкової і правоохоронної сфери, так і для гуманітарних напрямів суспільної діяльності. В останнє десятиліття процес забезпечення інформацією для звітування за фінансовими й адміністративними питаннями зазнав суттєвих змін під впливом діджиталізації різних сфер соціально-економічного життя суспільства та розвитку інформаційних технологій (ІТ). Водночас це генерує і нові ризики, пов'язані зі збиранням, зберіганням, використанням та обміном інформацією, а головне – визначенням цінності, порівнянності й достовірності такої інформації в глобальному соціально-економічному просторі.

Певною мірою, відповіддю на ці ризики можуть бути:

- підтримання розвитку інформатизації державного управління, зокрема шляхом перетворення системи адміністрування податків з урахуванням упровадження цифрових технологій, прискорення процесів обміну й верифікації інформації, стимулювання технологічних зрушень на рівні економічних агентів, нормативно-правове врегулювання відповідних змін;

- подолання асиметрії податкової та неподаткової інформації шляхом формування інституційних, інфраструктурних і методологічних умов із метою соціально-економічного розвитку, в т. ч. для досягнення ЦСР.

На розбудову інституційних умов упровадження і практичного застосування ІТ-інструментів у державному управлінні, зокрема в оподаткуванні, спрямована ухвалена на початку 2018 р. Концепція розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки [22]. Нею передбачено реалізацію інфраструктурних змін, у т. ч. в інформаційному просторі, що відкриває нові можливості для подолання асиметрії інформації в державному управлінні та в оподаткуванні зокрема (рис. 1).

Поставлені на концептуальному рівні завдання щодо розвитку цифрової економіки та суспільства потребуватимуть не лише нормативно-правових механізмів реалізації, а й фінансових ресурсів. Утім, практики транскордонного ухилення від оподаткування та розмивання податкової бази створюють суттєвий тиск на державні фінанси. Намагання отримати необхідні доходи від порівняно незначної кількості лояльних платників податків пов'язане з докладанням значних зусиль для збирання доказової бази стосовно ухилення від сплати податків через мультинаціональні схеми. Виявлення асиметрії такої інформації щодо несумлінних платників потре-

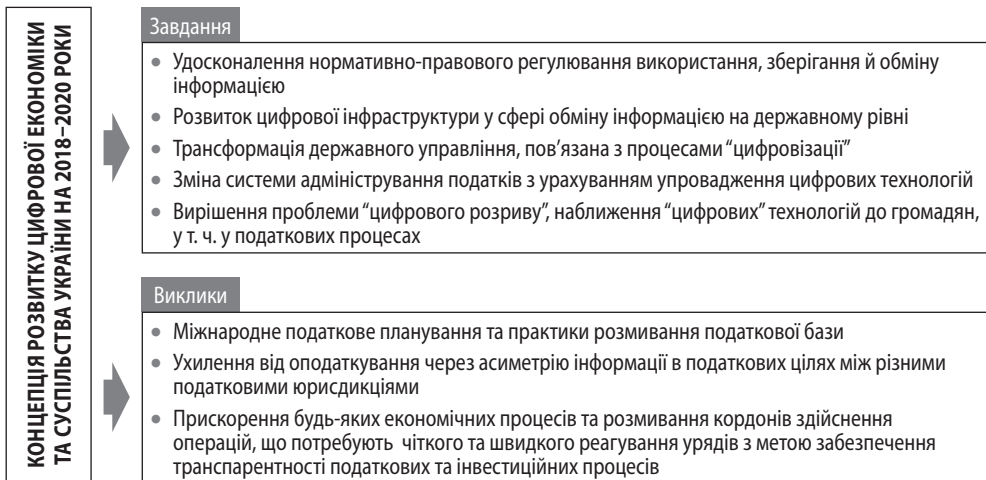


Рис. 1. Інституалізація подолання асиметрії податкової інформації на національному рівні

Складено автором.

бує нових підходів до адміністрування і контролю оподаткування, а також інструментів забезпечення інформацією в податкових і управлінських цілях.

Реалізація в Україні реформ у сфері оподаткування та зміна парадигми взаємовідносин податкових органів і платників податків, задекларована в Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки [23] та Меморандумі про економічну і фінансову політику від 02.03.2017 [24], передбачає удосконалення податкового контролю та запобігання практикам розмивання бази оподаткування й ухиленню від сплати податків. Процес фінансової глобалізації створив дуже сприятливі умови для міжнародного податкового планування, а його інструменти з часом стають дедалі ефективнішими та широко застосовуються бізнес-середовищем, причому як корпоративним сектором, так і фізичними особами.

З огляду на потребу в підвищенні ефективності й адресності податкового контролю на тлі впровадження сервісоорієнтованості фіскального відомства та поліпшенні якості обслуговування платників, однією з визначальних складових якісного контролю є наявність повної й актуальної податкової інформації. Розвиток ІТ дав поштовх для активізації будь-яких процесів (економічних, соціальних, політичних, комунікаційних тощо), котрі відбуваються у підприємницькому середовищі та середовищі національного й наднаціонального регулювання економічних процесів. Так, прискорення процесу ухвалення рішень та їх реалізації в бізнес-середовищі вимагає аналогічного реагування в державному секторі. Процес ухвалення кожного рішення складається з трьох основних етапів: збір інформації, її обробка та оцінка з прийняттям відповідних рішень. Чим якіснішим є виконання перших двох етапів, і чим швидше вони будуть реалізовані, тим досконалішими

ми будуть рішення, оскільки вони ґрунтуватимуться на найбільш повній, достовірній та актуальній інформації. Саме тому слід урахувувати нові виклики та напрацьовувати пропозиції щодо формування внутрішнього інформаційного середовища в податкових цілях з урахуванням наднаціональних вимог до автоматичного обміну податковими даними.

Протидія розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, а також ухиленню від сплати податків з використанням агресивних практик податкового планування, на міжнародному рівні відбувається через інструменти Плану BEPS (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*) [25], що містить 15 кроків стосовно різних напрямів у оподаткуванні, спрямованих на вирішення зазначених проблем у глобальному економічному середовищі.

У 2017 р. Україна взяла на себе зобов'язання реалізувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS (*Implementation of the BEPS Action Plan in Ukraine*), який передбачає обов'язкове впровадження 4 кроків з 15:

- Крок 5: "Підвищення ефективності протидії шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та економічного змісту";
- Крок 6: "Запобігання зловживанню положеннями міжнародних податкових договорів";
- Крок 13: "Документація з трансфертного ціноутворення та звітність у розрізі країн";
- Крок 14: "Підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів".

Вказані кроки дають змогу розпочати рух до врегулювання оподаткування цифрових компаній, удосконалення контролю трансфертного ціноутворення та контрольованих іноземних компаній, запобігання зловживанню міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування, урегулювання міжнародних спорів у сфері оподаткування резидентів, а також звітування про сплачені податки за юрисдикціями, в яких отримано прибуток.

Україна має двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування із 71 країною і не уклала жодної угоди про автоматичний обмін податковою інформацією, що перешкоджає уникненню асиметрії інформації з боку МНК. На підставі договору про уникнення подвійного оподаткування дані можна отримати тільки за запитом податкових органів, де буде описана конкретна ситуація, стосовно якої необхідна запитувана інформація. Зазвичай відповіді на такі запити надаються лише в рамках кримінальних справ та за наявності достеменних доказів, що була заподіяна шкода державі.

Відповідно до Указу Президента України від 28.04.2016 № 180/2016, наша країна має невідкладно долучитися до міжнародних ініціатив Організації економічного співробітництва та розвитку щодо автоматичного обміну податковою інформацією. Міжнародна співпраця з питань оподаткування здійснюється з використанням багатосторонніх конвенцій і стандартів [26–29] тощо, частина яких прийнята в рамках реалізації Плану BEPS [25].

Економічні агенти тіньового сектору, як і ті, що ухиляються від сплати податків, не зацікавлені в транспарентності даних, у т. ч. стосовно контролю трансфертного ціноутворення, а також у налагодженні обміну фінансовою, банківською інформацією з іншими країнами для податкових цілей. Водночас законослухняні компанії, котрі реалізують інвестиційні проекти по всьому світу, зацікавлені у формуванні прозорих умов ведення бізнесу й оподаткування, адже це забезпечує рівні конкурентні умови.

Одним із важливих елементів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування в рамках Плану дій BEPS є підписання нашою країною у 2019 р. Конвенції MLI (*Multiretateral Convention to Implement Tax treaty Related Measures to Prevent BEPS*) [30], що є 15-м кроком Плану дій BEPS і формує умови для виконання Кроків 6 та 14. Конвенція спрямована на уніфікацію регулювання відносин між державами, швидко та ефективно внесення змін до чинних двосторонніх угод. Наприклад, Україна має намір внести зміни до всіх угод із метою запобігання зловживанню положеннями податкових договорів у цілях ухилення від сплати податків та використання схем із задіяними офшорними юрисдикціями.

Станом на листопад 2019 р. Україна не приєдналася до Конвенції МСАА та Стандарту AEOI, хоч і висловила політичну готовність імплементувати механізми автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS (табл. 2). Це означає, що найближчим часом фіскальні органи України не зможуть отримувати в автоматичному режимі відомості про закордонні рахунки та прибутки своїх податкових резидентів. Винятком є лише США, з якими підписано Міжурядову угоду (Україна – США) для покращання виконання податкових правил і застосування положень закону “Про податкові вимоги до іноземних рахунків” (*Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA*), що вплине на удосконалення податкового контролю відповідно до глобальних умов податкової конкуренції для резидентів Сполучених Штатів.

Не менш важливим є те, що на вимогу міжнародних організацій, зокрема МВФ, Україна має значно підвищити прозорість податкових процесів, у т. ч. за рахунок запровадження додаткових вимог для суб’єктів малого та середнього бізнесу, що перебувають на спрощеній системі оподаткування. Політично важливим є, щоб відповідні заходи відбувалися одночасно зі збільшенням ефективності оподаткування великих суб’єктів господарювання, що використовують у господарській діяльності офшорні компанії як інструмент мінімізації податків. Це на практиці допоможе продемонструвати втілення принципу справедливості оподаткування та значно знизити опір непопулярним, але необхідним реформам податкової системи у сфері малого бізнесу й оподаткування фізичних осіб.

Слід зазначити, що проблеми впровадження системи міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією мають витоки на національному рівні і можуть посилюватись через корупціогенні фактори в окремих країнах із низьким рівнем інституційної готовності. На жаль, Україна також належить до таких країн [32].

Таблиця 2. Імплементация Україною міжнародної нормативно-правової бази щодо обміну податковою інформацією

Вид міжнародного документа	Інформація про приєднання	Примітки
Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових цілях (<i>The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MCMAATM</i>)	Приєдналася	Чинна з 1 січня 2009 р.
Багатостороння угода про компетентний орган (<i>Multilateral Competent Authority Agreement for the Common Reporting Standard, MCAA CRS</i>)	Не приєдналася	У 2017 р. до Верховної Ради України подано проект Закону “Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)”. Проект залишається не прийнятим. Прийнято розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику” від 27.12.2018 № 1101-р
Система автоматичного обміну фінансовою інформацією (<i>Standard on Automatic Exchange of Information, Стандарт AEOI</i>).	Не приєдналася	Міністерство фінансів України 11 грудня 2017 року представило широкому загалу Дорожню карту з впровадження міжнародних стандартів
Багатостороння конвенція про виконання заходів, що стосуються угод з оподаткування, в цілях запобігання розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з під оподаткування (<i>Multireteral Convention to Implement Tax treaty Related Measures to Prevent BEPS, Конвенція MLI</i>)	Приєдналася	Підписана 23 липня 2018 р. Ратифікована 8 серпня 2019 р. і набуде чинності 1 грудня 2019 р.
Директива ЄС про адміністративну співпрацю з питань оподаткування (<i>EU Directive on administrative cooperation in the field of taxation [31]</i>)	Не приєдналася	–
Міжурядова (двостороння) угода для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень закону США “Про податкові вимоги до іноземних рахунків” (<i>Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA</i>)	Приєдналася	Підписана 7 лютого 2017 р. Ратифікована 4 листопада 2019 р.

Складено за: Олейнікова Л. Г. Формування інформаційного простору адміністрування податків і зборів в Україні. *Фінанси України*. 2017. № 10. С. 43–62. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2017.10.043>.



Рис. 2. Простір обміну податковою інформацією

Складено за: Oleinikova L., Chumakova I., Tsevuikh S. Formation of the Information Space for Audit and Taxation as a Factor for the Improvement of Investment Attractiveness of the Ukrainian Economy. *Integrated Science in Digital Age. Lecture Notes in Networks and Systems* : Conference paper. 2019. Vol. 78. URL: http://springer.iq-technikum.de/chapter/10.1007/978-3-030-22493-6_13.

До основних проблем нами віднесено: незацікавленість на рівні урядів, внутрішні бар'єри й практичну непридатність наявних методологічних підходів та інфраструктурної складової, відсутність належного обміну даними між компетентними органами, брак як такої інформації для обміну (рис. 2).

Подолання викликів асиметрії податкової інформації на наднаціональному та національному рівнях можливе через забезпечення збирання даних за певною методологією, їх належний обмін, достовірність і порівнюваність. Основою є першоджерело – звітність економічних агентів та прозорість структури їх бізнес-процесів і виробничих ланцюжків.

В Україні на національному рівні достовірні дані в податкових цілях формуються Державною податковою службою, Національним банком України, Службою фінансового моніторингу України, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, де інформація, надана платником, зіставляється та доповнюється даними, які надходять від різних компетентних органів, у т. ч. з міжнародних джерел. Так, процес збору інформації в податкових цілях може охоплювати: результати податкових перевірок, бази даних компетентних органів (без запиту чи за запитом), відомості від третіх осіб (наприклад, контрагентів), зведення безпосередньо від платників за запитом згідно зі ст. 73 Податкового кодексу України; дані банків, фінансових установ, страхових, лізингових компаній; дані первинних суб'єктів фінансового моніторингу, відомості про випуск і обіг цінних паперів тощо.

Іще одним інструментом подолання асиметрії інформації є застосування веб-технологій для розміщення фінансових даних за міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ), а також, наприклад поширеного у світі відкритого стандарту обміну діловою інформацією XBRL (англ. *eXtensible Business Reporting Language*, “розширювана мова ділової звітності”). Адже асиметрія інформації в податковій та фінансовій сфері можлива через невідповідність форматів звітності, яка надається компетентним органам та різним групам користувачів. У цьому контексті можливості XBRL дають змогу поліпшити фінансовий аналіз і ризик-менеджмент. Запровадження стандарту XBRL потребує не лише методологічної готовності, а й розроблення відповідного програмного забезпечення, програм навчання, наявності інституційних агентів тощо [32].

За таких умов одним із кроків у подоланні асиметрії податкової інформації на наднаціональному рівні є підписання міжнародних багатосторонніх угод щодо автоматичного обміну податковими даними (МCAA CRS, Стандарт AEOI). Водночас для формування національного інформаційного середовища, яке б стало основою для ефективного обміну даними, потрібно вжити такі заходи:

- підготувати та внести зміни до нормативно-правового забезпечення, що дають змогу акумулювати й передавати інформацію згідно з вимогами стандарту AEOI;
- розробити та прийняти єдиний стандарт зберігання, обробки та надання доступу до інформації про активи, рахунки, господарську діяльність

та окремі операції фізичних осіб, що допоможе, за збереження відомчих баз даних, забезпечити уніфікований обмін інформацією як на горизонтальному, так і на вертикальному рівнях;

- привести бази даних у відповідність із зазначеним стандартом і розробити і запровадити нові;
- розробити й запровадити у практику діяльності фіскальних органів методики податкового контролю, що ґрунтуються на результатах аналізу даних, отриманих, у т. ч., за результатами обміну податковою інформацією на національному й наднаціональному рівнях;
- створити національну програму добровільного розкриття інформації у податкових цілях, прийнятну для платників та ефективну для фіскального відомства (прикладом є запровадження процедури податкової амністії / легалізації активів з одночасним запровадженням так званої нульової декларації).

На підставі викладеного можна зробити такі висновки. Реалізація в Україні вказаних кроків наблизить процеси обміну й використання податкової інформації до вимог, що формуються у світі як відповідь на нові виклики. Водночас, повертаючись до питань, які стосуються узгодження звітності з досягнення ЦСР, варто наголосити, що до врегулювання методологічних проблем на національному рівні, подолати асиметрію інформації на глобальному рівні в цій сфері буде неможливим, як і використання даних звіту Country-by-Country Report (звіт у розрізі країн, Крок 13 BEPS) як джерела даних для звітування за індикатором 17.1.1 ЦСР.

На глобальному рівні слід урахувувати важливість економічного показника “Податки та інші платежі на користь держави” при оцінюванні досягнення ЦСР. Тому для забезпечення достовірності інформації зі звітування за цим індикатором (UNCTAD ISAR) пропонуємо узгодити індикатори моніторингу досягнення ЦСР 17.1 (*Relevant SDG Indicator*) на національному і міждержавному рівнях із даними звітності, передбаченої при впровадженні Мінімального стандарту Плану дій BEPS (кроки 5, 6, 13, 14), де насамперед урахувувати Country-by-Country Reports як джерело інформації щодо сплачених податків за юрисдикціями. Також під час обговорення мінімальних вимог до звітності компаній з ЦСР, на нашу думку, слід зважати на ініціативи BEPS та розширення дії міжнародних стандартів стосовно збирання й обміну даних у податкових цілях для того, щоб не створювати додаткового навантаження на економічних агентів та запобігти асиметрії інформації щодо сплачених податків [21]. Не менш важливим при створенні простору податкової інформації є врахування перспектив розвитку та інтенсивність запровадження веб-технологій для розміщення фінансових даних за МСФЗ. Наприклад, застосування поширеного у світі стандарту XBRL допоможе поліпшити фінансовий аналіз і ризик-менеджмент.

Побудова якісного національного інформаційного середовища в податкових цілях є важливим завданням, розв’язання якого істотно вплине на конкурентоспроможність національної економіки. Синергія інформаційних потоків національного та наднаціонального рівнів сприятиме форму-

ванню моделі контролю на якісно новому рівні, дасть змогу з високим ступенем надійності реалізовувати ризик-орієнтовані методи податкового контролю й управління податковими ризиками, вплине на прозорість умов ведення бізнесу в країні, інвестиційну привабливість і надійність держави в глобальному середовищі.

Список використаних джерел

1. Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Жук В. М. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / ДНУ "Академія фінансового управління". Київ, 2015. 400 с.
2. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд. Київ : ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2010. 499 с.
3. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств : монографія / ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". Київ : КНЕУ, 2015. 471 с.
4. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта, 2009. 249 с.
5. Новицький А. М. Електронний документообіг як елемент забезпечення правового регулювання становлення інститутів інформаційного суспільства. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2013. № 4. С. 11–20.
6. Брехов С. С., Коротун В. І. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5249/>.
7. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем. *Фінанси України*. 2013. № 3. С. 7–26.
8. Иванов Ю. Б. Цифровизация экономики и налоговые риски. *Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость*. Минск : БГЭУ, 2019. С. 238–239.
9. Брехов С. С., Коротун В. І. Світовий досвід протидії агресивному податковому плануванню: висновки для України. *Зб. наук. пр. Національного університету державної податкової служби України*. 2015. № 2. С. 121–134.
10. Серебрянський Д., Селезень П. Протидія уникненню від оподаткування в Європейському Союзі: quo vadis? *Інтернет-портал ГО "Інститут податкових реформ"*. 2016. 24 трав. URL: <https://ngoipr.org.ua/blog/protidiya-uniknennyu-vid-opodatku-vannya-v-yevropejskomu-soyuzi-quo-vadis/>.
11. Тимченко О. М. Міжнародне інформаційне співробітництво як фактор протидії ухиленню від сплати податків. *Фінанси України*. 2011. № 12. С. 7–20.
12. Angyridis C. Optimal Capital Income Taxation in an Asymmetric Small Open Economy. *The Journal of Economic Asymmetries*. 2006. Vol. 3, Iss. 1. June. P. 87–101. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jeca.2006.01.005>.
13. Gupta R. Asymmetric Information, Tax Evasion and Alternative Instruments of Government Revenue. *Economics Working Papers*. 2005. No. 200533. URL: http://digitalcommons.uconn.edu/econ_wpapers/200533.
14. Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity. Report. McKinsey Global Institute / J. Manyika, M. Chui, B. Bisson et al. ; McKinsey&Company. 2011. May. URL: https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/McKinsey%20Digital/Our%20Insights/Big%20data%20The%20next%20frontier%20for%20innovation/MGI_big_data_exec_summary.ashx.
15. Roemer J. E. The political economy of income taxation under asymmetric information: the two-type case. *Journal of the Spanish Economic Association*. 2012. Vol. 3, Iss. 1–2, March. P. 181–199. URL: <https://link.springer.com/article/10.1007/s13209-011-0047-6>.

16. Цілі сталого розвитку. Україна – 2019 : моніторинговий звіт / Державна служба статистики України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, за підтримки ЮНІСЕФ в Україні. 92 с. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/menu/st_rozv/publ/SDGs-MonitoringReport_v08_24.09.2019.pdf.

17. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.

18. SDG Indicators: Metadata repository / United Nations Department of Economic and Social Affairs. Statistics Division. URL: <https://unstats.un.org/sdgs/metadata>.

19. Institutional information / IMF Statistics Department (Government Finance Division). 2017. November. URL: <https://unstats.un.org/sdgs/metadata/files/Metadata-17-01-01.pdf>.

20. Показники для моніторингу стану досягнення Цілей сталого розвитку: методологія збору та розрахунку даних / ПРООН. 2017. 232 с. URL: <http://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/library/sustainable-development-report/Mapping-SDG-indicators-report.html>.

21. Reporting on sustainable development: challenges and ways to overcome them (the case of Ukraine) / T. Iefymenko, L. Lovinska ; Academy of Financial Management, Ukraine. 2019. 31 October. URL: https://unctad.org/meetings/en/Presentation/ciiisar36_31AM_TIefymenkoLLovinska_en.pdf.

22. Концепція розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації : схв. постановою Кабінету Міністрів України від 17.01.2018 № 67-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/nps/pro-shvalennya-konceptsiyi-rozvitku-cifrovoyi-ekonomiki-ta-suspilstva-ukrayini-na-20182020-roki-ta-zatverdzhennya-planu-zahodiv-shodo-yiyi-realizaciyi>.

23. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 №142-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p>.

24. Україна: меморандум про економічну і фінансову політику від 02.03.2017. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=46564506>.

25. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting / OECD. 2013. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

26. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol / OECD, Council of Europe. 2011. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1.

27. Directive on Administrative Cooperation (DAC) / Platform for good tax governance meeting 26 March 2019 / European Commission. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/presentation_dac_evaluation_v3.pdf.

28. Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information. URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>.

29. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters / OECD. 2014. URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>.

30. Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting / OECD. 2016. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

31. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>.

32. Oleinikova L., Chumakova I., Tsevuikh S. Formation of the Information Space for Audit and Taxation as a Factor for the Improvement of Investment Attractiveness of the Ukrainian Economy. *Integrated Science in Digital Age. Lecture Notes in Networks and Systems* : Conference paper. 2019. Vol. 78. URL: http://springer.iq-technikum.de/chapter/10.1007/978-3-030-22493-6_13.

References

1. Iefymenko, T. I., Lovinska, L. H., & Zhuk, V. M. (2015). *Crisis management information: a global aspect of accounting and financial reporting standardization*. Kyiv: DNUU "Akademiia finansovoho upravlinnia" [in Ukrainian].
2. Kamenska, T. O. (2010). *Internal audit. Modern look*. Kyiv: DP "Informatsiino-analitychne ahentstvo" [in Ukrainian].
3. Ozeran, A. V. (2015). *Theory and methodology of formation of financial statements of enterprises*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
4. Kucheriavenko, M. P. (2009). *Tax procedures: legal nature and classification*. Kyiv: Alerta [in Ukrainian].
5. Novytskyi, A. M. (2013). Electronic document flow as an element of ensuring legal regulation of the formation of information society institutions. *Scientific Bulletin of the National University of State Tax Service of Ukraine (Economics, Law)*, 4, 11–20 [in Ukrainian].
6. Brekhov, S. S., Korotun, V. I. (2016). Conceptual foundations and directions of development counteraction system of aggressive tax planning in Ukraine. *Effective economy*, 11. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5249/> [in Ukrainian].
7. Iefymenko, T. I. (2013). Actual problems of modern strategies of tax system reforming. *Finance of Ukraine*, 3, 7–26 [in Ukrainian].
8. Ivanov, Yu. B. (2019). Digitalization of the economy and tax risks. In *The economic growth of the Republic of Belarus: globalization, innovation, sustainability* (pp. 238–239). Minsk: BGEU [in Russian].
9. Brekhov, S. S., Korotun, V. I. (2015). World experience fighting aggressive tax planning: conclusions for Ukraine. *Collection of scientific works of the National University of State Tax Service of Ukraine*, 2, 121–134 [in Ukrainian].
10. Serebrianskyi, D., Selezhen, P. (2016, May 24). *Countering tax avoidance in the European Union: quo vadis?* Retrieved from <https://ngoipr.org.ua/blog/protidiya-uniknennyu-vid-opodatkuvannya-v-yevropejskomu-soyuzi-quo-vadis/> [in Ukrainian].
11. Tymchenko, O. M. (2011). International informational collaboration as the factor of counteract tax evasion. *Finance of Ukraine*, 12, 7–20 [in Ukrainian].
12. Angyridis, C. (2006). Optimal Capital Income Taxation in an Asymmetric Small Open Economy. *The Journal of Economic Asymmetries*, Vol. 3, Iss. 1, 87–101. doi: 10.1016/j.jeca.2006.01.005.
13. Gupta, R. (2005). Asymmetric Information, Tax Evasion and Alternative Instruments of Government Revenue. *Economics Working Papers*, 200533. Retrieved from http://digitalcommons.uconn.edu/econ_wpapers/200533.
14. Manyika, J., Chui, M., Bisson, B. et al. (2001, May). *Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity*. McKinsey Global Institute. McKinsey & Company. Retrieved from https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/McKinsey%20Digital/Our%20Insights/Big%20data%20The%20next%20frontier%20for%20innovation/MGI_big_data_exec_summary.ashx.
15. Roemer, J. E. (2012). The political economy of income taxation under asymmetric information: the two-type case. *Journal of the Spanish Economic Association*, Vol. 3, Iss. 1–2, 181–199. Retrieved from <https://link.springer.com/article/10.1007/s13209-011-0047-6>.
16. State Statistics Service of Ukraine, Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine. (2019). *Sustainable Development Goals. Ukraine – 2019*. Retrieved from <http://>

www.ukrstat.gov.ua/menu/st_rozv/publ/SDGs-MonitoringReport_v08_24.09.2019.pdf [in Ukrainian].

17. The European Parliament, the Council of the European Union. (2013). *Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.

18. United Nations Department of Economic and Social Affairs. Statistics Division. (n. d.). *SDG Indicators: Metadata repository*. Retrieved from <https://unstats.un.org/sdgs/metadata/>.

19. IMF Statistics Department (Government Finance Division). (2017, November). *Institutional information*. Retrieved from <https://unstats.un.org/sdgs/metadata/files/Metadata-17-01-01.pdf>.

20. UNDP. (2017). *Indicators for monitoring the achievement of the Sustainable Development Goals: methodology for data collection and calculation*. Retrieved from <http://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/library/sustainable-development-report/Mapping-SDG-indicators-report.html> [in Ukrainian].

21. Iefymenko, T., Lovinska, L. (2019, October 31). *Reporting on sustainable development: challenges and ways to overcome them (the case of Ukraine)*. Academy of Financial Management. Retrieved from https://unctad.org/meetings/en/Presentation/ciiisar36_31AM_TIefymenkoLLovinska_en.pdf.

22. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018). *Concept of development of digital economy and society of Ukraine for 2018–2020 and approval of the plan of measures for its implementation* (Decree No. 67-p, January 17). Retrieved from <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-shvalennya-koncepciyi-rozvitku-cifrovoyi-ekonomiki-ta-suspilstva-ukrayini-na-20182020-roki-ta-zatverdzhennya-planu-zahodiv-shodo-yiyi-realizaciyi> [in Ukrainian].

23. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *On the approval of the Strategy for reforming the public financial management system for 2017–2020* (Decree No. 142-p, February 8). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p> [in Ukrainian].

24. Ukraine and the IMF. (2017, March 2). *Ukraine: Memorandum of Economic and Financial Policies*. Retrieved from <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=46564506> [in Ukrainian].

25. OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

26. OECD, Council of Europe. (2011). *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. Retrieved from https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1.

27. European Commission. (2019). *Directive on Administrative Cooperation (DAC). Platform for good tax governance meeting 26 March 2019*. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/presentation_dac_evaluation_v3.pdf.

28. OECD. (n. d.). *Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>.

29. OECD. (2014). *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>.

30. OECD. (2016). *Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

31. Council of Europe. (2011). *Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>.

32. Oleinikova, L., Chumakova, I., & Tsevukh, S. (2019). Formation of the Information Space for Audit and Taxation as a Factor for the Improvement of Investment Attractiveness of the Ukrainian Economy. *Integrated Science in Digital Age. Lecture Notes in Networks and Systems: Conference paper*, 78. Retrieved from http://springer.iq-technikum.de/chapter/10.1007/978-3-030-22493-6_13.