

Олейнікова Л. Г.

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>

Долженко І. І.

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів Національного університету
біоресурсів і природокористування України, Київ, Україна, dolinnaiv@gmail.com
ORCID ID <https://orcid.org/0000-0002-3834-1789>

УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ НА ОСНОВІ РЕАЛІЗАЦІЇ ІНСТРУМЕНТІВ ПЛАНУ BEPS ТА АВТОМАТИЧНОГО ОБМІНУ ІНФОРМАЦІЄЮ¹

Анотація. Розглянуто причини виникнення та наслідки поширення схем агресивного податкового планування, пов'язаних з оподаткуванням транскордонних компаній. Визначено необхідність розвивати й посилювати компетенції і можливості податкових служб з виявлення та припинення ухилення від сплати податків у глобальному економічному просторі. Охарактеризовано наявні стандарти обміну інформацією між країнами світу та участь України у відповідних процесах. Встановлено, що обмін інформацією між податковими органами різних держав посідає найважливіше місце серед міжнародних інструментів боротьби з транскордонними схемами ухилення від оподаткування, а основним інструментом співробітництва щодо подолання асиметрії інформації є запровадження стандарту автоматичного обміну інформацією в податкових цілях (Common Reporting Standard, CRS). Акцентовано увагу на параметрах, які передбачає стандарт CRS для ідентифікації й обміну інформацією, та кроках, котрі необхідно здійснити для його запровадження в Україні. Окреслено проблеми готовності систем до приєднання до CRS в Україні та запропоновано шляхи їх усунення.

Ключові слова: оподаткування, податковий контроль, трансфертне ціноутворення, контрольовані іноземні компанії, План дій BEPS, обмін інформацією, міжнародні конвенції, ризикоорієнтований податковий контроль.

Рис. 2. Літ. 34.

Liudmyla Oleinikova

PhD (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>

Inna Dolzhenko

PhD (Economics), Associate Professor, National University of Life
and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine, dolinnaiv@gmail.com
ORCID ID <https://orcid.org/0000-0002-3834-1789>

IMPROVEMENT OF TAX CONTROL IN UKRAINE ON THE BASIS OF IMPLEMENTATION BEPS PLAN TOOLS AND AUTOMATIC INFORMATION EXCHANGE

Abstract. The article is devoted to substantiating the need to develop and strengthening the competencies and capabilities of tax services to identify and stop tax evasion in the global economic space characterized by the use of aggressive tax

¹ Статтю підготовлено в рамках проекту, що виконується за грантової підтримки Національного фонду досліджень України (реєстраційний номер: 2020.01/0546).

planning schemes related to the taxation of cross-border companies. The aim of the article is to determine the procedures and consequences of the introduction in Ukraine of the standard of automatic exchange of information for tax purposes, the advantages of which are its potential to curb significant tax evasion offshore. Research methods: methods used in this research goes as following: comparative analysis, systematic analysis, cognitive-analytical, data base analysis etc. It is established that the exchange of information between the tax authorities of different countries is the most important among the international instruments to combat cross-border tax evasion schemes, and the main international tool for cooperation in overcoming the asymmetry of tax information is the introduction of a standard for automatic exchange of information for tax purposes. Emphasis is placed on the parameters set by the CRS standard for the identification and exchange of information and the steps that need to be taken to implement it in Ukraine. Research methods: methods used in this research goes as following: comparative analysis, systematic analysis, cognitive-analytical, data base analysis etc. Author arrives at the conclusion that the dates of establishment of the automatic taxation and financial information exchange system in Ukraine (in accordance with CRS standards) are not being followed sufficiently. In this paper author discusses the importance of systematic and methodological establishment of the automatic taxation and financial information exchange system in Ukraine (in accordance with CRS standards) as well as suggests the methods that would efficiently speed up the process of law enforcement project development in Ukraine as well as other normative acts.

Key words: taxation, tax control, transfer pricing, controlled foreign companies, BEPS Action Plan, information exchange, international conventions, risk-oriented tax control.

JEL classification: F38, F53, M48.

Олейникова Л. Г.

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

Долженко И.И.

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов
Национального университета биоресурсов и природопользования Украины, Киев, Украина

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАИНЕ НА ОСНОВЕ РЕАЛИЗАЦИИ ИНСТРУМЕНТОВ ПЛАНА BEPS И АВТОМАТИЧЕСКОГО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ

Аннотация. Рассмотрены причины возникновения и последствия распространения схем агрессивного налогового планирования, связанных с налогообложением трансграничных компаний. Определена необходимость развивать и усиливать компетенции и возможности налоговых служб по выявлению и пресечению уклонения от уплаты налогов в глобальном экономическом пространстве. Охарактеризованы имеющиеся стандарты обмена информацией между странами мира и участие Украины в соответствующих процессах. Установлено, что обмен информацией между налоговыми органами разных государств занимает важное место среди международных инструментов борьбы с трансграничными схемами уклонения от налогообложения, а основным инструментом сотрудничества по преодолению асимметрии информации является введение стандарта автоматического обмена информацией в налоговых целях (Common Reporting Standard, CRS). Акцентировано внимание на параметрах, предусматриваемых стандартом CRS для идентификации и обмена информацией, и шагах, которые необходимо осуществить для его внедрения в Украине. Обозначены проблемы готовности систем к присоединению к CRS в Украине и предложены пути их устранения.

Ключевые слова: налогообложение, налоговый контроль, трансфертное ценообразование, контролируемые иностранные компании, План действий BEPS, обмен информацией, международные конвенции, рискоориентированный налоговый контроль.

Сучасне глобальне економічне середовище характеризується високою мобільністю капіталу та робочої сили. Недосконалість правової бази, що регулює оподаткування транскордонного доходу, з одного боку може призвести до подвійного оподаткування, а з другого – надати можливості для уникнення чи ухилення від оподаткування. Агресивне податкове планування, характерне для транскордонних компаній, зумовлене асиметрією інформації через сукупність чинників, до яких належать насамперед структуризація компаній з використанням юрисдикцій з різним податковим статусом, застосування податкових переваг отримання пасивних доходів (дивіденди, проценти, роялті) та продаж фінансових активів у низькоподаткових юрисдикціях, трансфертне ціноутворення, кредитування в офшорних юрисдикціях тощо. Як наслідок, у зв'язку з бізнес-активністю в офшорних зонах країни недоотримують значні суми у вигляді податків. Цей факт, поряд із періодичними фінансовими кризами, створив для держав серйозні проблеми з наповненням бюджетів та виконанням своїх соціальних зобов'язань.

Процес агресивного податкового планування з використанням іноземних юрисдикцій супроводжується швидким розвитком інформаційних технологій. Це вплинуло не лише на спроможність суб'єктів господарювання до швидкого переміщення капіталу й обґрунтованих управлінських рішень на підставі аналітичних даних за всіма структурами мультинаціональних компаній, а й на можливості оцінки податковими органами зобов'язань, збору доходів та здатність податкових адміністрацій виявляти зростаючу кількість оподатковуваних операцій у кіберпросторі. У цьому контексті варто розвивати й посилювати компетенції і можливості податкових служб із виявлення та припинення ухилення від сплати податків у глобальному економічному просторі, що сприятиме підвищенню ефективності податкового контролю.

Необхідність ефективного оподаткування доходів резидентів з іноземних джерел для України зумовлена відкритістю економіки, переважно експортно-орієнтованим сировинним характером зовнішньоекономічної діяльності, що супроводжується виведенням прибутків через посередницькі структури в низькоподаткові юрисдикції. Наприклад, експорт товарів і послуг з України до країн, що, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1045 [1], віднесені до переліку таких юрисдикцій, а також Нідерландів, Кіпру та Британських Віргінських Островів, які не мають офіційного статусу офшорної зони, у 2019 р. становив 16,8 % усього обсягу експорту, а в I півріччі 2020 р. – 10,3 %¹. Крім того, ефективність контролю трансфертного ціноутворення, попри суттєві зрушення в нормативно-правовому регулюванні, залишається на низькому рівні.

¹ Розраховано автором за даними Державної податкової служби України, без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Теоретичні й прикладні проблеми забезпечення прозорості операцій у фіскальній сфері з урахуванням зарубіжного досвіду висвітлювалися в роботах Т. І. Єфименко [2], С. С. Гасанова [3–5], В. П. Кудряшова і Р. Л. Балакіна [5], проблеми інформаційного забезпечення податкового контролю, пов'язані з наявністю асиметрії інформації, формуванням системи обліку та звітності в державному і корпоративному управлінні, як надійних джерел інформації, досліджувалися Т. І. Єфименко та Л. Г. Ловінською [6], А. В. Озеран [7], Я. В. Олійник [8] та ін. Питання інформаційного забезпечення податкового контролю, здійснюваного фіскальними органами в Україні, а також аспекти запровадження міжнародного обміну податковою інформацією висвітлювалися в роботах М. П. Кучерявенка [9], С. С. Брехова [10], Т. І. Єфименко [11], Ю. Б. Іванова [12], В. І. Коротуна [13], О. М. Тимченко [14]. Вагоме значення в розумінні глобальних тенденцій обміну інформацією для запобігання агресивному податковому плануванню, а також природи асиметрії податкової інформації та її впливу на економічні процеси мають дослідження таких західних науковців та практиків, як К. Ангрідіс [15], Р. Гупта [16], Дж. Манійка [17], Дж. Е. Ромер [18].

Обмін інформацією між податковими органами різних держав посідає найважливіше місце серед міжнародних інструментів боротьби з транскордонними схемами ухилення від оподаткування та викривлення конкурентного середовища, а такий обмін між органами влади в межах країни є ефективним механізмом боротьби з податковими правопорушеннями всередині держави. Співробітництво здійснюється з використанням багатосторонніх конвенцій і стандартів, частину яких прийнято в рамках реалізації Плану дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування і переміщенням прибутків за кордон (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, далі – План дій BEPS) [19] та обміну податковою інформацією між компетентними органами, де все більшої ваги набирають електронні формати взаємодії й узгоджені стандарти.

Метою статті є визначення процедур і наслідків запровадження в Україні стандарту автоматичного обміну інформацією як глобальної моделі. Переваги нового стандарту здебільшого пов'язуються з його потенціалом стримувати суттєві масштаби ухилення від сплати податків у офшорах, а також розмивання податкової бази добре структурованими мультинаціональними компаніями. Особливу увагу приділено питанню координації CRS з іншими моделями обміну інформацією (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA) та проблемі захисту прав та інформації платників податків.

План дій BEPS, що розроблений у рамках Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) у 2015 р. і покликаний протидіяти розмиванню бази оподаткування і виведенню прибутку з-під оподаткування, містить 15 кроків. Ці кроки дають змогу розпочати рух щодо врегулювання оподаткування цифрових компаній, удосконалення контролю трансфертного ціноутворення та контрольованих іноземних компаній, запобігання зловживанню міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування, розв'язання спорів між країнами у сфері оподаткування резидентів, а також звітування щодо сплачених податків за юрисдикціями, в яких отримано прибуток.

Україна приєдналась до Програми розширеного співробітництва в рамках ініціативи ОЕСР 1 січня 2017 р. У межах міжнародної співпраці, відповідно

до Указу Президента України від 28.04.2016 № 180/2016 [20], наша держава має невідкладно долучитися до ініціатив ОЕСР щодо автоматичного обміну податковою інформацією. Взаємодія з питань оподаткування здійснюється з використанням багатосторонніх конвенцій і стандартів ([21–23] та ін.), частину яких прийнято в рамках реалізації Плану дій BEPS [19].

Одним з основних міжнародних інструментів співробітництва щодо подолання асиметрії податкової інформації є запровадження розробленого ОЕСР стандарту автоматичного обміну інформацією в податкових цілях (CRS – Common Reporting Standard), повна назва якого “Стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових цілях” (англ. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, далі – Стандарт АЕОІ) [23]. Це глобальний проект, що наслідуює підходи Закону FATCA, прийнятого у США в 2010 р. [24],

Ідея Стандарту полягає в тому, що банки та інші фінансові установи повинні відігравати вирішальну роль у наданні інформації про доходи й активи платників податків податковим органам у всьому світі. На відміну від FATCA, який передбачає надання країнами регулярних звітів американській податковій службі про всі рахунки американських громадян у цих країнах на підставі двосторонніх договорів, CRS має глобальний міжнародний характер і призначений для взаємного обміну податковою інформацією між країнами, що долучилися до угоди і мають взаємні зобов’язання.

Варто зауважити, що запобігання податковим зловживанням із використанням підконтрольних структур у низькоподаткових юрисдикціях базується на подоланні асиметрії інформації у світовому масштабі. ОЕСР було визначено цю проблему як глобальну і введено її в актуальний політичний порядок денний. Подальші події посилили вагу обміну інформацією, що привело до створення Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей (далі – Глобальний форум). Ця організація уповноважена країнами G20 сприяти ефективному дотриманню міжнародних стандартів з прозорості та обміну інформацією, об’єднанню зусиль для боротьби з ухиленням або несплатою податків, незаконними фінансовими потоками. Форум здійснює колегіальний огляд (Peer Review), у межах якого оцінюється процес реалізації кожною країною-членом стандартів з транспарентності та обміну інформацією [25].

Глобальний форум налічує 161 країну-учасницю (Україна приєдналася до організації у 2013 р.) і є провідним міжнародним органом, що працює над запровадженням відповідних стандартів у всьому світі. У 2014 р. форумом прийнято згадуваний Стандарт АЕОІ, який запустив процес взяття зобов’язань [26].

За даними Глобального форуму, у 2019 р. близько 100 країн здійснили автоматичний обмін інформацією, що дало змогу їхнім податковим органам отримати дані про 84 млн фінансових рахунків, відкритих резидентами офшорних країн, на загальну суму 10 трлн євро. Це значне збільшення порівняно з 2018 р., першим роком такого обміну, коли було надано відомості про 47 млн фінансових рахунків на суму 5 трлн євро (рис. 1). Зростання відбулося через збільшення кількості юрисдикцій, що отримують інформацію, а також ширшого обсягу інформації, якою обмінюються [27].

	Кількість юрисдикцій, од.	Кількість двосторонніх відносин, од.	Кількість фінансових рахунків, млн од.	Загальна сума активів, трлн євро
2019	97	6100	84	10
2018	96	4500	47	4,9
2017	48	2600	11	1,1

Рис. 1. Динаміка показників автоматичного обміну фінансовою інформацією

Складено за: International community continues making progress against offshore tax evasion / OECD. 2020. June 30. URL: <https://www.oecd.org/tax/international-community-continues-making-progress-against-offshore-tax-evasion.htm>.

Існує кілька форматів обміну інформацією: за запитом, спонтанний обмін та автоматичний, де перший та другий вид передбачають документальну форму та несистемний характер надання відомостей, тоді як третій передбачає використання засобів електронного зв'язку та систематичність їх надання. Наразі Україна уклала двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування із 75 країнами світу і не має жодної угоди про автоматичний обмін податковою інформацією, що не дає змоги уникати асиметрії інформації мультинаціональних компаній. На підставі договору про уникнення подвійного оподаткування дані сьогодні можна отримати тільки за запитом податкових органів, де буде описано конкретну ситуацію, стосовно якої необхідна запитувана інформація. Як правило, відповіді на такі запити надаються лише в рамках кримінальних справ та за наявності достеменних доказів, що було заподіяно шкоду державі [28].

Слід зазначити, що кількість запитів податкових органів України до відповідних органів інших країн на отримання інформації останніми роками знижувалась. Так, якщо в 2015 р. фіскальне відомство направило 1093 запити, то у 2019 р. – 950. Найбільше запитів було спрямовано до Кіпру, Великобританії, Польщі, Німеччини та Латвії. Водночас число запитів від іноземних податкових відомств на отримання інформації у той самий період збільшилося із 763 запитів у 2015 р. до 892 у 2019 р. (рис. 2). Найбільше запитів надійшло в Україну від Польщі, Російської Федерації, Білорусі, Угорщини, Литви.

Найпоширенішими питаннями, щодо яких здійснювали запити вітчизняні компетентні органи, були:

- взаємовідносини між юридичними особами;
- перевірки реєстрації та статусу платника-нерезидента;
- визначення бенефіціарного власника пасивних доходів (процентів, дивідендів, роялті);
- перевірки фактів укладення контрактів між платниками, або їх умов;
- перевірки фактів здійснення взаєморозрахунків між платниками за наявності заборгованості;
- надання банківської інформації;
- трансфертне ціноутворення.

Водночас компетентні органи зарубіжних країн найбільше цікавили:

- взаємовідносини між фізичними особами;

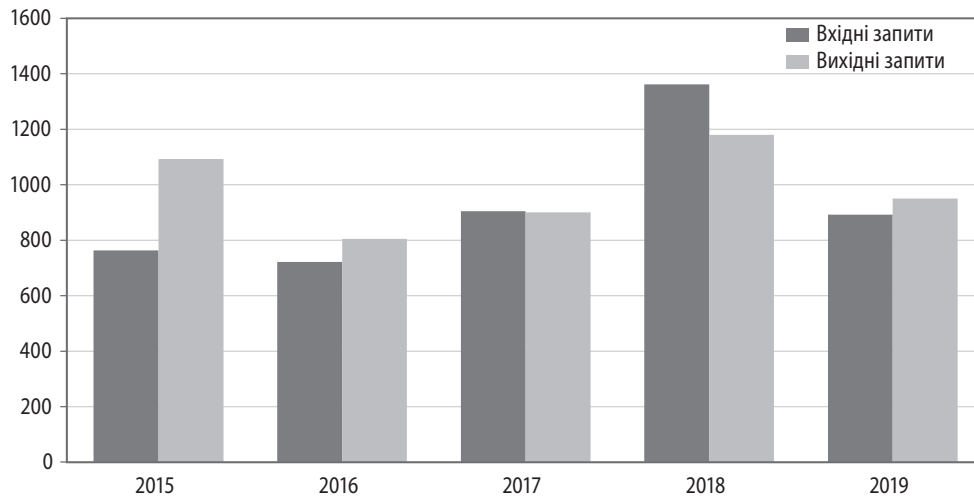


Рис. 2. Динаміка обміну інформацією між компетентними органами України та країн світу за запитом

Складено за даними Державної податкової служби України.

- підтвердження чи спростування здійснення операцій з купівлі товарів резидентами України та отримання ними відшкодування податку на додану вартість (ПДВ);
- взаємовідносини фізичної особи – резидента іноземної країни з громадянами України (надання позики або подарунка у вигляді грошових коштів);
- походження доходів фізичних осіб;
- діяльність юридичних осіб (факти укладення контрактів і постачання товарів та послуг, відшкодування ПДВ та ін.)¹.

Аналіз тематики цих запитів фактично дає можливість зрозуміти необхідну для компетентних органів інформацію, де найактуальнішими є дані щодо: статусу платника-нерезидента; визначення бенефіціарного власника пасивних доходів (процентів, дивідендів, роялті); перевірки фактів або умов укладення контрактів між платниками; банківської інформації; походження доходів фізичних осіб.

Україна поки що не приєдналася до Багатосторонньої конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MCAA) та Стандарту AEOI, проте було заявлено про політичну готовність імплементувати механізми автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS. Так, у розпорядженні Кабінету Міністрів України “Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику” від 27.12.2018 № 1101-р [29] декларувалися наміри підписання угоди MCAA CRS, багатосторонніх угод про співпрацю компетентних орга-

¹ За даними Державної податкової служби України “Важливість міжнародного обміну податковою інформацією”, оприлюдненими в рамках веб-конференції “Імплементация плану BEPS в Україні” (Київ, 24 вересня 2020 р.).

нів із питань автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS, а також виконання всіх зобов'язань щодо наладження та виконання автоматичного обміну фінансовою інформацією.

Стандарт не є нормою права, проте виступає модельним документом, що задає орієнтири для узгодженого та стандартизованого обміну. Його імплементація може здійснюватися при укладанні: двосторонніх міжнародних договорів у податковій сфері (про усунення подвійного оподаткування, про обмін податковою інформацією), багатосторонніх конвенцій з питань обміну податковою інформацією. У жовтні 2019 р. Верховна Рада ратифікувала Угоду між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США “Про податкові вимоги до іноземних рахунків” (Foreign Accounts Tax Compliance Act (FATCA))[30]. Було внесено зміни, зокрема до Податкового кодексу України та Законів України “Про банки і банківську діяльність” і “Про депозитарну систему України”, у частині доступу до інформації, яка міститься в системі депозитарного обліку, щодо порядку розкриття такої інформації, а також визначення окремих дефініцій (підзвітний рахунок та його власники, фінансовий агент та фінансовий рахунок); уточнено особливості подання звітності за підзвітними рахунками тощо [31].

З метою уніфікації регулювання відносин між державами, узгодження положень чинних двосторонніх угод, а саме для швидкого та ефективного внесення змін до вже наявних між країнами угод, Україна приєдналася в 2019 р. до Конвенції MLI (Multiretateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS) [32], що є одним із кроків Плану дій BEPS.

Таким чином, наша держава впритул наблизилася до можливості приєднатися до МСАА CRS та АЕОІ, реалізація яких дасть можливість насамперед отримувати відомості від зарубіжних компетентних органів щодо доходів та активів резидентів України за кордоном, чого не відбувається при взаємодії зі Сполученими Штатами Америки після імплементації FATCA, де інформацію отримують лише американські компетентні органи, котрі не мають обов'язків стосовно надання інформації про українських резидентів.

Загальний стандарт звітності (CRS) встановлює такі важливі параметри для ідентифікації та обміну:

- 1) коло суб'єктів – фінансових інститутів, які повинні формувати звітність. Такими інститутами є: кредитні організації, інвестиційні та страхові компанії. Держави мають право визначати перелік фінансових інститутів, звільнених від обов'язку складати й подавати звітність (наприклад, пенсійні фонди, котрі отримують внески від державних структур);
- 2) коло осіб, щодо яких формується звітність: фізичні особи – резиденти юрисдикцій, що беруть участь в обміні інформацією, юридичні особи (а також структури без утворення юридичної особи) та особи, котрі їх контролюють. Особливу увагу ОЕСР приділяє питанням контролю, оскільки саме механізм ідентифікації контролюючих осіб дає можливість виявляти бенефіціарних власників компаній і структур без утворення юридичної особи (трастів), які використовуються для отримання пасивного доходу за кордоном (розподіл дивідендів, продаж нерухомості тощо);

- 3) перелік рахунків, щодо яких формується звітність: депозитарні, кас-тодіальні, рахунки, що забезпечують договори страхування й анuitету, активи інвестиційних компаній. Держави мають право визначати перелік рахунків, що характеризуються низьким ризиком, стосовно котрих звітність не складається (наприклад, так звані сплячі рахунки, що за ними кілька років не проводилися трансакції);
- 4) порядок проведення процедур щодо рахунків клієнтів фінансових інститутів з метою визначення їхнього податкового резидентства. Відповідні правила розрізняються залежно від того, існуючі це рахунки або нові, рахунки фізичних чи юридичних осіб.

Рахунки фізичних осіб класифікуються на рахунки з високим і низьким значенням вартості залежно від того, чи перевищує баланс рахунку на кінець року або іншого звітного періоду 1 млн дол. США. Відносно всіх рахунків має бути надана інформація, проте застосовуються різні процедури встановлення податкового резидентства: для ідентифікації власника рахунку з високим значенням вартості залучається клієнтський менеджер, щодо рахунків юридичних осіб використовується пороговий критерій – 250 тис. дол. США. Надання інформації про рахунки юридичних осіб із низьким значенням вартості з точки зору CRS є правом, а не обов'язком фінансових інститутів [33].

Варто наголосити: визначення резидентства (місце отримання/створення) прибутку не завжди збігається з місцем сплати податку, тому виникає поняття податкового резидентства. Це насамперед стосується компаній, що використовують офшори, адже такі компанії можуть визнаватися податковими резидентами на підставі різних ознак: за місцем проживання (резидентства) директора або бенефіціара компанії; за місцем, де ведеться та зберігається основна бухгалтерська документація; за місцем, де відкритий банківський рахунок і відбувається оперативне управління ним. Саме тому паралельно із запровадженням автоматичного обміну фінансовою інформацією реалізовується глобальна ініціатива в рамках ОЕСР щодо підготовки документації з контролю трансфертного ціноутворення на засадах трирівневого стандартизованого підходу, що включає: документацію з трансфертного ціноутворення (локальний файл), глобальну документацію (майстер-файл) та звіт у розрізі країн (country-by-country reporting). Перший звітний період – 2021 р., причому вартісні критерії для подання звітності: майстер-файл (МФ) – 50 млн євро, а в розрізі країн (country-by-country reporting) – 750 млн євро.

Як бачимо, автоматичний обмін такою інформацією частково дав би можливість отримувати інформацію, що є найактуальнішою сьогодні під час взаємодії компетентних органів через запити, на чому ми акцентували увагу вище.

Утім, доцільно відзначити не лише зацікавленість країн у забезпеченні прозорих умов ведення бізнесу за допомогою подолання асиметрії податкової інформації, а й наявність спротиву політичних еліт окремих країн щодо імплементації як стандарту CRS, так і BEPS. До основних проблем упровадження системи автоматичного обміну інформацією на міжнародному рівні можна віднести:

- брак зацікавленості,
- внутрішні інституційні бар'єри;

- відсутність інформації для обміну;
- складність узгодження інтересів різних груп зацікавлених сторін;
- практична складність акумулювання інформації через недосконалість системи управління базами даних та можливості їх координації між собою;
- невідповідність технічних регламентів зберігання, обробки та передавання даних.

Подолання зазначених викликів, які мають витоки на національному рівні, дасть змогу на наднаціональному рівні забезпечити прозорість структури бізнес-процесів та побудову виробничих ланцюжків, а також істотно підвищити ефективність податкового контролю на всіх рівнях.

Для приєднання до мережі багатостороннього автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS Україна, на нашу думку, повинна зробити такі кроки.

1. Адаптація національного законодавства до вимог стандарту CRS, що частково реалізовано станом на кінець 2020 р. (передбачає внесення змін до Податкового кодексу України, галузевого законодавства (передусім щодо банків, банківської діяльності, валюти та цінних паперів) і підзаконних актів (форми та порядок подання звітності, перелік підзвітних фінансових установ, правила ідентифікації підзвітних рахунків тощо)).
2. Визначення країн-партнерів і підписання міжвідомчої угоди про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки, депонування повідомлень та застережень у Секретаріат ОЕСР.
3. Забезпечення дотримання вимог конфіденційності й захисту персональних даних: проходження Україною (Державна податкова служба) необхідних перевірок Глобального форуму ОЕСР.
4. Автоматизація і технічне забезпечення процесів збору й обміну інформацією: узгодження формату збору та передавання даних, встановлення необхідного програмного забезпечення. При цьому варто зауважити, що немає вичерпного переліку технічних параметрів, яким мають відповідати органи державної влади для реалізації участі в обміні інформацією.

Основними вимогами є належний рівень управління інформаційною безпекою, конфіденційність та впровадження необхідних технологій та адміністративних систем. Під інформаційно-технологічною та адміністративною системами розуміється, зокрема, функціональність системи звітності фінансових установ, система ефективного використання отриманої податкової й фінансової інформації. Готовність цих систем до обміну в системі АЕОІ у будь-якому разі має бути додатково підтверджена Глобальним форумом шляхом оцінювання.

Доцільно підкреслити, що перший етап оцінки готовності систем в Україні до приєднання до CRS було здійснено кілька років тому. За результатами аналізу, проведеного в рамках дослідження ОЕСР [34], зроблено такі основні зауваження, що підлягали усуненню:

- Країна має гарантувати можливість ідентифікації інформації від відповідних структур та її доступність для компетентних органів незалежно від права власності на такі інформаційні бази. Для України актуальним

є питання браку доступу компетентного органу (податкове відомство / Міністерство фінансів) до інформації розрізнених відомчих баз даних, що не мають єдиного стандарту збирання та агрегації інформації. Одна з основних вимог – наявність інформації про бенефіціарних власників. Необхідно забезпечити стандартизовану, повну та беззаперечну доступність інформації про право власності на іноземні компанії, котрі мають значні зв'язки з Україною, та щодо зарубіжних партнерів, які ведуть бізнес в Україні або отримують тут оподатковуваний дохід.

- Треба створити умови для надійного достовірного оформлення й зберігання бухгалтерських записів щодо всіх пов'язаних структур. У країні визначено вимоги до бухгалтерського обліку, але певні елементи правового супроводження стосовно оформлення і зберігання бухгалтерських даних потребують удосконалення. Так, є певна невідповідність щодо строків зберігання інформації. Українське законодавство не гарантує, що, наприклад, установчі документи мають зберігатися не менше п'яти років після закінчення трирічного терміну зберігання бухгалтерської документації, а також не конкретизовано термін зберігання бухгалтерських записів після ліквідації установи чи закриття угоди. Таким чином, строки зберігання бухгалтерської звітності повинні бути не менше п'яти років.
- Має бути доступною банківська інформація про всіх власників рахунків, що частково забезпечено у вітчизняному законодавстві. Компетентні органи повинні мати право отримувати й надавати відомості в рамках угоди про обмін інформацією від будь-якої організації в межах їх територіальної юрисдикції. Так, із метою отримання банківської інформації фіскальним органам необхідно звертатися до суду. Однак судова процедура створює проблеми в частині ідентифікації особи, на яку запитується банківська інформація, оскільки ім'я є єдиним ідентифікатором особи для відкриття інформації. Таким чином, варто уточнити норми законодавства з метою чіткішого забезпечення доступу до банківської інформації відповідно до стандарту CRS, а права й гарантії, застосовувані до осіб, у юрисдикції запиту мають бути сумісними з ефективним обміном даними.
- Механізм обміну інформацією повинен бути ефективним і потребує уточнення норм законодавства щодо обсягу банківської інформації, яка надається згідно з вимогами стандарту CRS, а також удосконалення процесу такого обміну з усіма доступними партнерами та запровадження відповідних технічних протоколів, створення належних умов для забезпечення конфіденційності отриманої інформації та додержання прав і гарантій платників податків і третіх осіб.

Час проведення повторного етапу комбінованої експертної оцінки попередньо заплановано на кінець 2020 р. Значну частину наведених зауважень було усунуто Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві" від 16.01.2020 № 466-IX, зокрема:

- передбачено запровадження концепції оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній на рівні контролюючої особи;

- введено трирівневу структуру документації для міжнародних груп компаній;
- імплементовано положення щодо контролю за розподілом функцій, ризиків та нематеріальних активів усередині групи компаній, удосконалення правил для операцій із сировинними товарами шляхом виключення обмеження на застосовування суто біржових котирувань певних бірж та надання можливості використовувати котирувальні ціни на такі товари;
- визначено порядки проведення процедури взаємного узгодження і дій компетентного органу;
- запроваджено концепцію оподаткування прирівняних до дивідендів платежів, що має на меті коригування за методологією та процедурами, передбаченими для контролю за трансфертним ціноутворенням, під час здійснення операцій з нерезидентами;
- врегульовано оподаткування “конструктивних дивідендів” та введено поняття “котирувальні ціни” для сировинних груп товарів;
- доповнено критерії пов’язаності, а також запроваджено нові правила взяття на облік нерезидентів тощо.

Водночас досі не вирішено одне з найскладніших та найважливіших питань – доступу до банківської інформації, відкритої для компетентних органів України лише за рішенням суду.

На підставі викладеного можна зробити такі висновки. Дата початку участі України в системі автоматичного обміну фінансовою інформацією (Стандарт АЕОІ) залишається невизначеною. Проте в разі його запровадження нововведення стосуватимуться насамперед банків, але вимога ідентифікувати рахунки та звітувати поширюватиметься й на інші види фінансових установ (депозитарні установи, страхові компанії тощо). Таким чином, у країні необхідно створити інституційне підґрунтя для того, аби фінансові агенти адаптували внутрішні процедури з верифікації клієнтів з метою налагодження процесів ідентифікації рахунків із контролерами-нерезидентами для виконання вимог щодо звітності.

Для українського бізнесу виконання вимог FATCA або CRS передбачатиме необхідність надання банку додаткової інформації, щоб підтвердити відсутність у структурі бізнесу контролерів-нерезидентів. Для міжнародного бізнесу з контролерами – резидентами України важливою стане правильна класифікація іноземних компаній групи з метою визначення підзвітних рахунків. Від цього залежатиме, який обсяг інформації про банківські рахунки іноземних компаній буде передано в Україну в майбутньому.

Отже, створення ефективного інформаційного простору в податкових цілях та результативне включення до нього України сприятиме забезпеченню прозорості податкової системи й дієвості податкового контролю, побудові його на ризикоорієнтованих принципах.

Список використаних джерел

1. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2 пункту 39.2 статті 39 Податкового

кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977 : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1045. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#Text>.

2. Єфименко Т. І. Фіскальний простір і стабілізація державних фінансів. *Фінанси України*. 2017. № 9. С. 7–28. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2017.09.007>.

3. Гасанов С. С. Підвищення рівня прозорості та функціональності державних фінансів в умовах структурних реформ. *Фінанси України*. 2017. № 8. С. 7–32. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2017.08.007>.

4. Гасанов С. С. Фіскальні ризики та фіскальне таргетування в системі управління державними фінансами за умов інституціональної невизначеності. *Наукові праці НДФІ*. 2017. № 2. С. 5–24. URL: <https://doi.org/10.33763/npndfi2017.02.005>.

5. Гасанов С. С., Кудряшов В. П., Балакін Р. Л. Зарубіжний досвід забезпечення прозорості операцій у фіскальній сфері та його використання в Україні. *Фінанси України*. 2015. № 11. С. 22–42. URL: http://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4257.

6. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності; ДННУ “Академія фінансового управління”. Київ, 2015. 400 с.

7. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств : монографія. Київ : КНЕУ, 2015. 471 с.

8. Олійник Я. В., Чижикова О. В. Інституціональне забезпечення трансфертного ціноутворення: глобальний контекст і перспективи для України. *Фінанси України*. 2019. № 2. С. 99–110. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.02.099>.

9. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта, 2009. 249 с.

10. 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>.

11. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем. *Фінанси України*. 2013. № 3. С. 7–26.

12. Иванов Ю. Б. Цифровизация экономики и налоговые риски. *Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость*. Минск : БГЭУ, 2019. С. 238–239.

13. 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.

14. Тимченко О. М. Міжнародне інформаційне співробітництво як фактор протидії ухиленню від сплати податків. *Фінанси України*. 2011. № 12. С. 11–20.

15. Angyridis C. Optimal Capital Income Taxation in an Asymmetric Small Open Economy. *The Journal of Economic Asymmetries*. 2006. Vol. 3, Iss. 1. P. 87–101. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jeca.2006.01.005>.

16. Gupta R. Asymmetric Information, Tax Evasion and Alternative Instruments of Government Revenue. 2005. URL: http://digitalcommons.uconn.edu/econ_wpapers/200533.

17. Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity / J. Manyika, M. Chui, B. Bisson et al. ; McKinsey Global Institute. 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.

18. Roemer J. E. The political economy of income taxation under asymmetric information: the two-type case. *SERIEs – Journal of the Spanish Economic Association*. 2012. Vol. 3, Iss. 1-2. P. 181–199. URL: <https://doi.org/10.1007/s13209-011-0047-6>.

19. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting / OECD. 2013. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

20. Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон : указ Президента України від 28.04.2016 № 180/2016. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/1802016-19966>.
21. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol / OECD, Council of Europe. 2011. Paris : OECD Publishing. URL: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en>.
22. Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information / OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>.
23. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters. 2nd Ed. / OECD. 2017. Paris : OECD Publishing. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264267992-en>.
24. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) / IRS. URL: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>.
25. Klemencic I., Gadžo S. Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: Promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard. 2017. URL: <https://doi.org/10.3326/pse.41.2.3>.
26. Automatic Exchange portal / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/>.
27. International community continues making progress against offshore tax evasion / OECD. 2020. June 30. URL: <https://www.oecd.org/tax/international-community-continues-making-progress-against-offshore-tax-evasion.htm>.
28. Олейнікова Л. Г. Подолання асиметрії податкової інформації. *Фінанси України*. 2019. № 11. С. 58–75. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.11.058>.
29. Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 № 1101-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2018-%D1%80#Text>.
30. Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США “Про податкові вимоги до іноземних рахунків” (FATCA) : закон України від 29.10.2019 № 229-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/229-20#>.
31. FATCA / Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/fatca-442>.
32. 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>.
33. Леващенко А., Коваль А. Как работает международный автоматический обмен налоговой информацией. 2018. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kak-rabotaet-mezhdunarodnyy-avtomaticheskij-obmen-nalogovoy-informatsiy/viewer>.
34. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Ukraine 2016. Phase 1: Legal and Regulatory Framework / OECD. 2016. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264258716-en>.

References

1. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *On approval of the list of states (territories) that meet the criteria established by subparagraph 39.2.1.2 of subparagraph 39.2.1 of paragraph 39.2 of Article 39 of the Tax Code of Ukraine, and recognition as invalid, the order of the Cabinet of Ministers of Ukraine of September 16, 2015 No. 977* (Decree No. 1045, December 27). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].

2. Iefymenko, T. (2017). Fiscal space and stabilization of public finance. *Finance of Ukraine*, 9, 7–28. DOI: 10.33763/finukr2017.09.007 [in Ukrainian].
3. Gasanov, S. (2017). Increasing the transparency level and functionality of public finance under structural reforms. *Finance of Ukraine*, 8, 7–32. DOI: 10.33763/finukr2017.08.007 [in Ukrainian].
4. Gasanov, S. (2017). Fiscal risks and fiscal targeting in the system of public finance management under institutional uncertainty. *RFI Scientific Papers*, 2, 5–24. DOI: 10.33763/npndfi2017.02.005 [in Ukrainian].
5. Gasanov, S., Kudrjashov, V., & Balakin, R. (2015). Foreign experience of insuring the transparency of operations in fiscal area and its application in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 11, 22–42. URL: http://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4257 [in Ukrainian].
6. Iefymenko, T., Zhuk, V., & Lovinska, L. (2015). *Information in Crisis Management: A Global Aspect of the Standardization of Accounting and Financial Reporting*. Kyiv: SESE “The Academy of Financial Management” [in Ukrainian].
7. Ozeran, A. V. (2015). *Theory and methodology of formation of financial reporting of enterprises*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
8. Oliynyk, Ya., & Chyzhykova, O. (2019). Institutional implementation of transfer pricing: global context and prospects for Ukraine. *Finance of Ukraine*, 2, 99–110. DOI: 10.33763/finukr2019.02.099 [in Ukrainian].
9. Kucheryavenko, M. P. (2009). *Tax procedures: legal nature and classification*. Kyiv: Alerta [in Ukrainian].
10. Brekhov, S., & Korotun, V. (2016). Conceptual foundations and directions of development counteraction system of aggressive tax planning in Ukraine. *Efektivna ekonomika*, 11. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5249> [in Ukrainian].
11. Iefymenko, T. (2013). Actual problems of modern strategies of tax system reforming. *Finance of Ukraine*, 3, 7–26 [in Ukrainian].
12. Ivanov, Yu. B. (2019). Digitalization of the economy and tax risks. *Economic growth of the Republic of Belarus: globalization, innovation, sustainability*, 238–239. Minsk: BSEU [in Russian].
13. Korotun, V., & Brekhov, S. (2015). World experience of counteracting aggressive tax planning: conclusions for Ukraine. *Collection of scientific works of the National University of the State Tax Service of Ukraine*, 2, 121–134 [in Ukrainian].
14. Tymchenko, O. (2011). International informational collaboration as the factor of counteract tax evasion. *Finance of Ukraine*, 12, 11–20 [in Ukrainian].
15. Angyridis, C. (2006). Optimal Capital Income Taxation in an Asymmetric Small Open Economy. *The Journal of Economic Asymmetries*, 3 (1), 87–101. DOI: 10.1016/j.jeca.2006.01.005.
16. Gupta, R. (2005). *Asymmetric Information, Tax Evasion and Alternative Instruments of Government Revenue*. Retrieved from http://digitalcommons.uconn.edu/econ_wpapers/200533.
17. Manyika, J., Chui, M., Bisson, B. et al. (2011, May). *Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity*. McKinsey Global Institute. 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.
18. Roemer, J. E. (2012). The political economy of income taxation under asymmetric information: the two-type case. *SERIEs – Journal of the Spanish Economic Association*, 3 (1-2), 181–199. DOI: 10.1007/s13209-011-0047-6.
19. OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. DOI: 10.1787/9789264202719-en.

20. President of Ukraine. (2016). *On measures to counteract the reduction of the tax base and the transfer of income abroad* (Decree No. 180/2016, April 28). Retrieved from <https://www.president.gov.ua/documents/1802016-19966> [in Ukrainian].
21. OECD, & Council of Europe. (2011). *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264115606-en.
22. 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/>.
23. OECD. (2017). *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters* (2nd Ed.). Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264267992-en.
24. IRS. (n. d.). *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*. Retrieved from <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>.
25. Klemencic, I., & Gadžo, S. (2017). *Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: Promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard*. DOI: 10.3326/pse.41.2.3.
26. OECD. (n. d.). *Automatic Exchange portal*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/>.
27. OECD. (2020, June 30). *International community continues making progress against offshore tax evasion*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/international-community-continues-making-progress-against-offshore-tax-evasion.htm>.
28. Oleynikova, L. (2019). Overcoming tax information asymmetry. *Finance of Ukraine*, 11, 58–75. DOI: 10.33763/finukr2019.11.058 [in Ukrainian].
29. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018). *About approval of conceptual directions of reforming of system of the bodies realizing the state tax and customs policy* (Decree No. 1101-r, December 27). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2018-%D1%80#Text> [in Ukrainian].
30. Verkhovna Rada of Ukraine. (2019). *On Ratification of the Agreement between the Government of Ukraine and the Government of the United States of America for Improving the Enforcement of Tax Rules and the Application of the Provisions of the U.S. Foreign Account Tax Requirements Act (FATCA)* (Law No. 229-IX, October 29). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/229-20#> [in Ukrainian].
31. Ministry of Finance of Ukraine. (n. d.). *FATCA*. Retrieved from <https://mof.gov.ua/uk/fatca-442> [in Ukrainian].
32. 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>.
33. Levashchenko, A., & Koval, A. (2018). *How the international automatic exchange of tax information works*. Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/n/kak-rabotaet-mezhdunarodnyy-avtomaticheskij-obmen-nalogovoy-informatsiey/viewer> [in Ukrainian].
34. OECD. (2016). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Ukraine 2016. Phase 1: Legal and Regulatory Framework*. DOI: 10.1787/9789264258716-en.