

**Л. Г. Олейнікова**

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

## **ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРОСТОРУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ**

**Анотація.** У статті проаналізовано наднаціональні й національні особливості формування інформаційного середовища в податкових цілях. Велику увагу приділено наднаціональним рамковим документам і стандартам обміну податковими даними в контексті створення в Україні інформаційно-податкового середовища з урахуванням особливостей міжнародних підходів до збору, передачі й використання таких даних. Дослідження спрямоване на те, щоб запропонувати підходи до формування внутрішнього інформаційного середовища в податкових цілях із урахуванням наднаціональних вимог до автоматичного обміну податковою інформацією. Визначено напрями вдосконалення законодавства України в контексті виконання міжнародних угод, котрі покликані забезпечити фінансовому відомству можливість оперативно отримувати надійні дані, генеровані в інших органах влади, щодо об'єктів оподаткування й активів, які перебувають у власності фізичних осіб, та обмінюватися такою інформацією, що сприятиме підвищенню ефективності податкового контролю. Результати дослідження створюють підґрунтя для розв'язання завдань щодо вироблення правових і методичних рішень, націлених на поступове підвищення ефективності податкового контролю в рамках адміністрування податків, шляхом формування інформаційної бази на національному й наднаціональному рівнях.

**Ключові слова:** адміністрування податків, податковий контроль, інформаційне середовище в податкових цілях, ухилення від сплати податків, стандарти обміну податковою інформацією, розмивання податкової бази.

**Рис. 1. Табл. 1. Літ. 33.**

**Lyudmila Oleinikova**

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

## **GENERATION OF THE INFORMATION SPACE FOR TAX AND LEVY ADMINISTRATION IN UKRAINE**

**Abstract.** The article analyzes the supranational and national peculiarities of the information environment formation for tax purposes. Considerable attention is paid to supranational frameworks and international standards for the exchange of tax information in the context of the formation in Ukraine of the information space for tax purposes, in particular regarding the international approaches for the collection, transmission and use of tax information. Existing challenges with the information held in the taxpayer registration database in Ukraine get a lot messier because of the decentralization of fiscal powers of local bodies. The analysis of the problems regarding the administration of local taxes and fees allowed us to determine that in Ukraine the greatest risks are in the area of property and income taxes. An increase in the fiscal autonomy of local bodies coming from improving local tax administration and the generation of an information base for

the implementation of their fiscal capacity should be harmonized both with the processes of the improving of the tax control in general and ensuring the automatic exchange of tax information at the international level. The purpose of the study is to develop the proposals regarding the approaches to the generation of the internal information space for tax purposes to meet supranational requirements for the automatic exchange of tax information. The study provides the basis for solving the problems of developing legal and methodological decisions aimed at increasing the efficiency of tax payment control within the framework of tax administration by creating an information base at the national and supranational levels.

**Keywords:** tax administration, tax control, information environment for tax purposes, tax evasion, tax information exchange standards, tax base erosion.

**JEL classification:** H21, H26.

**Л. Г. Олейникова**

*кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, завідувача відомом фискальної політики та податкового регулювання НІФІ ГУНУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна*

### ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ПРОСТРАНСТВА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ В УКРАИНЕ

**Аннотация.** В статье проанализированы наднациональные и национальные особенности формирования информационной среды в налоговых целях. Большое внимание уделено наднациональным рамочным документам и стандартам обмена налоговыми данными в контексте создания в Украине информационно-налоговой среды с учетом особенностей международных подходов к сбору, передаче и использованию таких данных. Исследование направлено на то, чтобы предложить подходы к формированию внутренней информационной среды в налоговых целях с учетом наднациональных требований к автоматическому обмену налоговой информацией. Определены направления совершенствования законодательства Украины в контексте выполнения международных соглашений, которые призваны обеспечить фискальному ведомству возможность оперативно получать надежные данные, генерируемые в других органах власти, относительно объектов налогообложения и активов, находящихся в собственности физических лиц, и обмениваться такой информацией, что будет способствовать повышению эффективности налогового контроля. Результаты исследования создают основание для выполнения задач по выработке правовых и методических решений, нацеленных на постепенное повышение эффективности налогового контроля в рамках администрирования налогов, путем формирования информационной базы на национальном и наднациональном уровнях.

**Ключевые слова:** администрирование налогов, налоговый контроль, информационная среда в налоговых целях, уклонение от уплаты налогов, стандарты обмена налоговой информацией, размывание налоговой базы.

Реалізація в Україні реформ у сфері оподаткування та зміна парадигми взаємовідносин фінансових органів і платників податків, що задекларована в Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки [1] й Меморандумі про економічну і фінансову політику від 2 березня 2017 р. [2], зумовлюють потребу в удосконаленні податкового контролю та запобіганні практикам розмивання бази оподаткування й ухи-

лення від сплати податків, що має скоріше не внутрішній, а транскордонний характер. 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 необхідність підвищення ефективності й адресності податкового контролю на тлі запровадження сервісноорієнтованості фіскального відомства та поліпшення якості обслуговування платників, однією з визначальних складових належного контролю є наявність повної й актуальної податкової інформації. Розвиток інформаційних технологій (ІТ) дав поштовх усім процесам, що відбуваються в підприємницькому середовищі та сфері національного й наднаціонального регулювання економіки. Так, прискорення процесу ухвалення рішень та їх реалізації в бізнес-середовищі вимагає відповідного реагування з боку державного сектору. Будь-яке рішення приймається після збору інформації, її оброблення та оцінки. Від ретельності й оперативності цих етапів залежать якість і актуальність рішень. Саме тому метою статті є розроблення підходів до формування в Україні внутрішнього інформаційного середовища в податкових цілях із урахуванням наднаціональних вимог до автоматичного обміну податковими даними.

Зважаючи на глобалізацію інформаційного податкового середовища, його формування для внутрішніх цілей має узгоджуватись із загальносвітовими тенденціями, стандартами та наднаціональним регулюванням. Подолання проблем, пов'язаних із формуванням внутрішнього інформаційного простору, сприятиме повнішому використанню потенціалу міжнародного податкового співробітництва та створить підґрунтя для ефективного внутрішнього обігу податкової інформації.

Проблема інформаційного забезпечення органів Державної фіскальної служби України та окремі питання міжнародного обміну податковими даними й удосконалення податкового контролю розглядалися в працях таких учених, як С. С. Брехов, Т. І. Єфименко, В. І. Коротун, К. В. Кузнецов, М. П. Кучерявенко, А. М. Новицький, Н. М. Руцишин, П. О. Селезень, Д. М. Серебрянський, О. М. Тимченко [3–12]. Проте комплексний підхід щодо інформаційно-аналітичного забезпечення контролю сплати податків та обігу податкових відомостей на національному й наднаціональному рівнях потребує подальшого наукового дослідження та виявлення особливостей практичної реалізації.

Викривлення міжнародного конкурентного середовища через інструменти розмивання податкової бази та ухилення від оподаткування призводить до значних втрат податкових надходжень до державного бюджету в країнах світу. В офшорних юрисдикціях накопичилися величезні кошти (за деякими оцінками – до 32 трлн дол. [13]), що не охоплені оподаткуванням у тих державах, де вони фактично зароблені. З метою запобігання цьому на наднаціональному рівні розроблено й впроваджено інструменти посилення контролю та фіскальної прозорості шляхом удосконалення інфор-

маційного середовища в податкових цілях і обмеження асиметрії податкових даних між країнами.

Зусилля багатьох країн світу, в т. ч. України, спрямовані переважно на боротьбу з конфіденційністю володіння офшорними компаніями та переведення обміну інформацією між країнами в автоматичний режим, тобто регулярний, без окремих запитів. Аналіз документів, розроблених ОЕСР, показав, що обмін податковою інформацією в цілях оподаткування можна розглядати як адміністративний метод боротьби з ухиленням від сплати податків і протидії хибній податковій практиці та як інструмент уникнення подвійного оподаткування.

Таким чином, питання зводиться до розкриття інформації й надання доступу до неї – на національному й наднаціональному рівнях. Обмін інформацією між податковими органами різних держав є найважливішим міжнародним інструментом боротьби з транскордонними схемами щодо ухилення від оподаткування, а між різними органами влади в межах країни – ефективним механізмом боротьби з внутрішніми податковими правопорушеннями.

У міжнародному співробітництві з питань оподаткування задіяні різні правові механізми, серед яких базовими є внутрішні. Кожна держава розробляє власну політику щодо джерел податкової інформації, повноважень відповідальних органів, порядку обігу, отримання й передачі такої інформації, її оброблення та використання, запроваджуючи відповідні нормативно-правові акти. До основних правових механізмів міжнародного співробітництва відносять:

- двосторонні угоди, що залишаються найпоширенішим механізмом співпраці та за практикою поділяються на угоди про уникнення подвійного оподаткування (*double tax treaties* – DTT), або конвенції про уникнення подвійного оподаткування (*double tax conventions* – DTC); угоди про обмін податковою інформацією (*tax information exchange agreements* – TIEA); договори про взаємну правову допомогу (*mutual legal assistance treaties* – MLAT). Зазвичай такі угоди регулюють питання усунення подвійного оподаткування пасивних доходів і взаємодії відповідних податкових відомств;

- багатосторонні угоди, найбільш усеохоплюючою з яких є Спільна конвенція Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, відома також під назвою “Модельна податкова конвенція ОЕСР” (*далі* – Страсбурзька конвенція). Крім того, важливим інструментом міжнародного обміну податковою інформацією виступає Міжнародна конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters – МСМААТМ, *далі* – Конвенція МСМААТМ), що відкрита для ратифікації та підписання всіма країнами; Конвенція про уникнення подвійного оподаткування.

Слід зазначити, що Україною Конвенція МСМААТМ була підписана ще 20 грудня 2004 р., а ратифікована лише в 2009 р. Цей документ охоплює всі види податків та не тільки встановлює порядок обміну податковою інфор-

мацією між компетентними органами країн-підписантів, а й передбачає такі форми взаємної податкової співпраці, як проведення податкових перевірок за кордоном, одночасних податкових перевірок і надання допомоги в стягненні податків та податкової заборгованості.

Обмін податковою інформацією й уникнення подвійного оподаткування, передбачені міжнародними угодами, створюють підґрунтя для прийняття рішень у податковій сфері щодо резидентів-платників, котрі мають доходи поза межами країни. Виокремлюють такі його форми: обмін інформацією за запитом, що є найпоширенішим методом співпраці; автоматичний обмін, тобто системна передача інформації про платника податків, яка стосується різних категорій доходів та інших видів інформації країн-партнерів за угодою, без попереднього запиту й через регулярні часові інтервали [14]<sup>1</sup>; спонтанний (ініціативний) обмін, тобто без попереднього запиту [15], коли одна держава з власної ініціативи надає іншій інформацію про правопорушення її резидентів або інші факти, що можуть призвести до втрати податкових надходжень, де ключовим є питання співпраці з персоналом місцевих податкових органів та його навчання.

Орієнтиром у розвитку фіскальної прозорості на міжнародному рівні для більшості країн слугують стандарти й кодекси, розроблені фінансовими та різними громадськими організаціями з метою створення інструментарію оцінювання транспарентності оподаткування. Однак ефективність цих інструментів виявилася порівняно невисокою. До того ж, у міру посилення глобалізації й розвитку ІТ, інформації, яка відповідає стандартам і вимогам зазначених наднаціональних нормативних актів, стало недостатньо для прийняття ефективних рішень у сфері оподаткування та здійснення оперативного контролю. Причина – закріплений у таких документах принцип обміну інформацією за запитом, згідно з яким податківці однієї країни подають запит зарубіжним колегам на відомості щодо окремих компаній, осіб або їхніх операцій.

Конвенцією МСМААТМ (ст. 6) передбачено можливість автоматичного обміну інформацією на підставі взаємної угоди між сторонами. Втім, на практиці ця стаття не виконувалася через відсутність юридичних механізмів реалізації такого обміну, котрі з'явилися тільки нещодавно.

Відправною точкою глобального руху щодо прозорості інформації та обміну нею в податкових цілях можна вважати проголошення у 2009 р. лідерами G-20<sup>2</sup> намірів обмежити банківську таємницю в податкових цілях і виз-

<sup>1</sup> Станом на лютий 2017 р. до Конвенції МСМААТМ приєдналися 108 юрисдикцій (див.: Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters / OECD. June 2017. URL: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>).

<sup>2</sup> G-20 (офіційна назва – Група двадцяти міністрів фінансів і керівників центральних банків) є групою міністрів фінансів та керівників центральних банків 20 країн, у т. ч. 19 держав із найбільшими у світі економіками та ЄС. Загалом економіки країн, що є членами G-20, становлять 90 % світового ВВП, 80 % світової торгівлі (включаючи внутрішню торгівлю в ЄС) та охоплюють дві третини населення Землі.

нання необхідності впровадження єдиного стандарту з обміну інформацією [16–18]. Протягом наступних двох років міжнародне податкове середовище істотно змінилося в напрямі поліпшення прозорості й обміну інформацією (набрали чинності понад 500 угод про обмін податковими відомостями та уникнення подвійного оподаткування), що дало змогу досягти значного прогресу в глобальній боротьбі з ухиленням від сплати податків через офшори.

Уведення в практику автоматичного обміну інформацією в рамках багатосторонньої Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах [19] передбачає наявність окремої, додаткової, багато- чи двосторонньої угоди між компетентними органами сторін (The Multilateral Competent Authority Agreement – МСАА). Тому наступною важливою віхою на шляху до досягнення податкової прозорості стало прийняття у 2014 р. Стандарту ОЕСР щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових цілях (Automatic Exchange of Information – АЕОІ) [20], котрий визначає умови двостороннього обміну даними щодо фінансових рахунків відповідно до вимог багатосторонньої угоди між компетентними органами в рамках єдиного стандарту звітності (Multilateral Competent Authority Agreement for the Common Reporting Standard) [21]. Стандарт ОЕСР зобов'язує уряди забезпечити можливість збору детальної інформації про рахунки від своїх фінансових інститутів та обмінюватися нею з іншими юрисдикціями автоматично на щорічній основі. Цілий ряд країн, у т. ч. найбільші фінансові центри, розпочали реалізацію цього документа й розробили чіткі графіки, для того щоб здійснити перший автоматичний обмін інформацією вже у 2017 або 2018 р. [22]. Станом на липень 2016 р. 54 юрисдикції зобов'язалися зробити перші обміни до 2017 р. та 47 – до 2018 р. [23].

У 2010 р. у США був прийнятий Закон про податкові вимоги до іноземних рахунків (Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA), до якого приєдналися майже 100 країн, і їх перелік зростає, – унікальний у своєму роді документ, що став першим кроком до запровадження автоматичного обміну податковою інформацією. Попри національний характер цього закону, його дія побічно поширюється й на інші країни, оскільки останні мають надавати регулярні звіти в податкову службу США (IRS) про всі рахунки й доходи американських громадян у цих країнах. Основною особливістю механізмів FATCA є регулярне автоматичне передання звітів про всі рахунки американців, тобто вже без попередніх запитів.

З огляду на потенціал FATCA, в рамках ОЕСР розроблено механізм обміну інформацією в автоматичному режимі, але вже в глобальному масштабі та на основі взаємності. Так з'явився Єдиний стандарт звітності (Common Reporting Standard – CRS), або Стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information), а в 2014 р. схвалена Декларація ОЕСР про автоматичний обмін податковою інформацією. Остаточний текст стандарту CRS, опублікований у рамках ОЕСР у липні 2014 р., передбачає щорічний автоматич-

ний обмін інформацією між державами, які його імplementували. З юридичної точки зору, CRS не є нормою права й сам по собі не має юридично обов'язкового характеру – це “модельний” документ. Для надання йому обов'язковості держава повинна офіційно висловити свою згоду дотримуватися його норм. Стандартом визначено склад інформації, що передається в рамках міжнародного обміну; фінансові організації, уповноважені збирати й надавати податково значущі відомості владі для подальшого міжнародного обміну; типи рахунків і податкових резидентів, за якими має збиратися та надаватися інформація; а також уніфіковані методи перевірки доброчесності клієнтів при відкритті рахунків (*due diligence*). Так, відповідно до CRS, збирати й передавати уповноваженим органам інформацію про рахунки для подальшого міжнародного обміну мають усі фінансові установи, котрі ведуть діяльність на території країн-учасниць, а саме: банки, брокери, інвестиційні структури, страхові компанії певних видів. Слід збирати дані про індивідуальні рахунки фізичних осіб та корпоративні рахунки компаній, трастів і приватних фондів. У рамках Європейського Союзу CRS імplementовано у вигляді поправок до Директиви ЄС про адміністративну співпрацю (EU Directive on Administrative Cooperation – DAC2), що діє тільки у відносинах між країнами – членами Співтовариства. Імplementація CRS у інших країнах може проводитися при укладанні двосторонніх міжнародних договорів у податковій сфері (про уникнення подвійного оподаткування (Double Tax Treaty) або про обмін податковою інформацією (Tax Information Exchange Agreement – TIEA)), а також багатосторонніх конвенцій із питань обміну податковими відомостями.

У 2013 р. ОЕСР, за активної підтримки G-20, розробила план дій щодо протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). План передбачає заходи за 15 напрямками в конкретній сфері оподаткування, які пропонується імplementувати в національні законодавчі акти й міжнародні договори. На виконання одного пункту BEPS у 2014 р. 51 країна підписала, як уже зазначалося, багатосторонню конвенцію про співробітництво між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформацією за CRS – МСАА, котра й стала основним юридичним закріпленням CRS на міжнародному рівні. Ця конвенція, по суті, є логічним продовженням Конвенції МСМААТМ. Приєднавшись до конвенції, кожна держава повинна ратифікувати її та внести відповідні зміни до внутрішнього законодавства. Після цього механізм автоматичного обміну інформацією набере чинності.

Усі нинішні учасники МСАА поділяються на дві категорії: ті, що мають намір започаткувати регулярний автоматичний обмін інформацією з вересня 2017 р. (збір таких даних йде з 1 січня 2016 р.); ті, котрі планують запровадити його з вересня 2018 р. (збір стартував 1 січня 2017 р.) [24]. Обмін здійснюватиметься раз на рік через компетентні органи країн-учасниць такою інформацією, як відомості про ім'я власника рахунку та отримані ним дивіденди, доходи за депозитами, доходи від продажу активів тощо. До кон-

венції приєдналися всі країни – члени ЄС, ряд інших держав – членів ОЕСР, а також низка офшорних юрисдикцій (острови Генсі, Джерсі, Мен, Бермудські, Британські Віргінські та Кайманові). Крім того, ряд країн і територій, котрі поки що не підписали МСАА, висловили політичну готовність почати автоматичний обмін інформацією до певної дати, тобто планують приєднатися до цієї конвенції найближчим часом чи імплементувати CRS у інший спосіб. Слід зауважити, що окремий обмін за зазначеним стандартом буде проводитися на підставі відповідної директиви ЄС, угоди між Співтовариством і третіми країнами, а також двосторонніх угод, таких як британська CDOT [25].

Отже, інформаційне середовище в національному просторі в ході реформ має формуватися з урахуванням глобальних ризиків і напрацювань на наднаціональному рівні, що сприятиме реалізації всіх можливостей та інструментів для підвищення ефективності податкового контролю доходів резидентів як усередині країни, так і за її межами.

Імплементовані й чинні в Україні інструменти міжнародного співробітництва вичерпали свої можливості щодо оперативного контролю доходів резидентів за кордоном на постійній основі та не дають змоги належним чином реагувати на глобальні виклики у сфері оподаткування (таблиця). Як бачимо, станом на серпень 2017 р. Україна не приєдналася до МСАА й не висловила політичну готовність імплементувати механізми автоматичного обміну інформацією за CRS. Це означає, що найближчим часом вітчизняні фіскальні органи не зможуть у автоматичному режимі отримувати дані про закордонні рахунки та прибутки своїх податкових резидентів. Винятком є лише США, з якими підписано двосторонню Міжурядову угоду для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень FATCA, що сприятиме вдосконаленню податкового контролю відповідно до глобальних умов податкової конкуренції.

Водночас Україна вже досить давно є повноцінною учасницею Конвенції МСМААТМ, що дає змогу запровадити CRS. Його повноцінна імплементация є стратегічним кроком для нашої країни, тож її відтермінування помітно

**Таблиця. Імплементация Україною угод щодо обміну податковою інформацією**

Вид міжнародного документа	Інформація про приєднання	Примітка
Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових цілях (МСМААТМ)	Приєдналася	Чинна з 1 січня 2009 р.
Багатостороння угода про компетентний орган (МСАА)	Не приєдналася	
Директива ЄС про адміністративну співпрацю з питань оподаткування (EU Directive on administrative cooperation in the field of taxation)	Не імплементована	
Міжурядова (двостороння) угода для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень Закону США про податкові вимоги до іноземних рахунків (FATCA)	Імплементована	Підписання – 7 лютого 2017 р.

Складено автором.



обмежує можливості фіскального контролю. В умовах скорочення бази оподаткування внаслідок бойових дій і тимчасової окупації частини нашої території, збільшення податкових надходжень за рахунок активів резидентів України, виведених у низькоподатковій юрисдикції, набуває першорядного значення для фінансової безпеки держави. До того ж, на вимогу міжнародних організацій, зокрема МВФ, Україна має істотно підвищити прозорість власної податкової системи, в т. ч. за рахунок запровадження додаткових вимог для суб'єктів малого й середнього бізнесу, котрі перебувають на спрощеній системі оподаткування. Політично важливим є те, щоб відповідні заходи відбувалися паралельно з підвищенням ефективності оподаткування великих суб'єктів господарювання, які використовують у своїй господарській діяльності офшорні компанії як засіб мінімізації оподаткування. Зазначене дасть змогу продемонструвати втілення принципу справедливості оподаткування та відчутно зменшити опір непопулярним, проте необхідним реформам податкової системи.

Варто наголосити, що імплементація CRS Україною може відбутися також шляхом укладення нових двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування або внесення змін до чинних [26]. У будь-якому разі вітчизняна економіка перебуває в глобальному просторі, отже, має реагувати не лише на внутрішні, а й на зовнішні виклики та проблеми. Таким чином, встановлення фіскальної прозорості для нашої країни є питанням, що потребує швидкого реагування.

У жовтні 2014 р. Україна та ОЕСР підписали Меморандум взаєморозуміння [27], який передбачає сприяння з боку ОЕСР реформуванню національної податкової системи, а також обмін податковою інформацією з іншими країнами. У зв'язку з цим ухвалено закон, що зобов'язує вносити в Єдиний державний реєстр юридичних осіб відомості про кінцевих бенефіціарів компаній. Окрім того, згідно з рекомендаціями ОЕСР країни вноситимуть зміни в угоди про уникнення подвійного оподаткування, й ці зміни рано чи пізно вплинуть на угоди, укладені з Україною.

Відповідно до указу Президента від 28.04.2016 № 180/2016 [28], Україна повинна невідкладно долучитися до міжнародних ініціатив ОЕСР щодо автоматичного обміну податковою інформацією. У квітні 2016 р. Голова Державної фіскальної служби заявив, що Україна готова приєднатися до угоди між країнами щодо автоматичного обміну податковою інформацією, а також що вже з початку 2017 р. планується отримувати дані з інших держав про іноземні й офшорні компанії українських резидентів, відкриті ними рахунки, а також виявляти порушення податкового законодавства [29]. Насправді ж Україна має двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування із 71 країною [30] і жодної угоди про автоматичний обмін податковою інформацією. На підставі договору про уникнення подвійного оподаткування дані можливо отримати тільки за запитом податкових органів, у котрому буде описана конкретна ситуація, стосовно якої необхідна запитувана податкова інформація.

Очевидно, що від задекларованих намірів до практичної реалізації має бути вжито низку заходів, котрі дадуть змогу наблизити внутрішні стандарти й протоколи до передбачених у рамках автоматичного обміну податковою інформацією. З метою підготовки впровадження такого обміну в майбутньому, необхідно ввести в дію міжнародну структуру відповідної інформації, яка дозволяє автоматичний обмін між юрисдикціями, що запровадили CRS. Наразі для підготовки приєднання до автоматичної системи обміну податковими відомостями доцільно врахувати висновки першого етапу огляду національного законодавства щодо готовності до такого обміну (зокрема відповідності CRS), котра станом на 2016 р. визначається за трьома напрямками [31]:

1) наявність інформації (ключовими позиціями є: можливість її ідентифікації щодо власності, бухгалтерські записи, банківська інформація);

2) доступ до інформації (характеризується здатністю компетентного органу отримувати й надавати відомості, процедурами порядку повідомлення, правами компетентного органу на отримання інформації, а також заходами безпеки передачі й використання);

3) обмін інформацією (передбачає механізми обміну даними, механізми обміну інформацією зі всіма наявними партнерами, конфіденційність, права та заходи безпеки платників і третіх сторін; своєчасність відповідей на запити про такий обмін).

За результатами аналізу, проведеного в рамках дослідження ОЕСР [31], можна зробити такі основні висновки:

- Країна повинна гарантувати можливість ідентифікації інформації від відповідних структур та її доступність для компетентних органів, незалежно від права власності на такі бази даних. В Україні відповідні компетентні органи (Державна фіскальна служба, Міністерство фінансів) не мають доступу до відомих баз даних. Окрім того, не завжди доступні відомості про право власності на іноземні компанії, які мають в Україні головний офіс чи штаб-квартиру або тісно пов'язані з нею іншим чином, а також про зарубіжних партнерів, котрі здійснюють на її території підприємницьку діяльність чи отримують оподатковуваний дохід. Отже, необхідно забезпечити повну й беззаперечну доступність інформації про право власності на зазначені іноземні компанії й зарубіжних партнерів, зокрема потрібно запровадити правила ефективної ідентифікації всіх власників акцій на пред'явника та забезпечити збір інформації щодо кожного бенефіціара і трасту, що має серед вкладників українських резидентів або адмініструється в нашій державі.

- Необхідно створити умови для надійного, достовірного оформлення й зберігання бухгалтерських записів щодо всіх пов'язаних структур. В Україні визначено вимоги щодо бухгалтерського обліку, але певні елементи правового супроводження стосовно оформлення та зберігання бухгалтерських даних потребують удосконалення. Так, національне законодавство не гарантує, що, наприклад, установчі документи мають зберігатися щонайменше п'ять років після закінчення трирічного терміну зберігання бухгалтерської документації, а також не конкретизує як довго бухгалтерські записи

повинні утримуватися в архіві після ліквідації установи чи закриття угоди. Відповідно, потрібно запровадити чіткі правила, котрі гарантуватимуть, що всі бухгалтерські записи мають зберігатися щонайменше п'ять років після закінчення періоду, до якого вони належать, або конкретизувати, які саме записи слід утримувати протягом цього терміну.

- Банківська інформація має бути доступна щодо всіх власників рахунків, і це вже частково забезпечено в українському законодавстві. Компетентні органи повинні мати право отримувати й надавати відомості, що є предметом запиту в рамках угоди про обмін даними від будь-якої організації, в межах їхньої територіальної юрисдикції й компетенції щодо розпорядження або контролю інформації (незалежно від правових зобов'язань такої організації із забезпечення конфіденційності відомостей). Так, для отримання банківської інформації, котру податкові органи ще не мають у своєму розпорядженні або не можуть отримати через письмовий запит, фіскальні органи повинні звертатися до суду. Однак судова процедура створює проблеми в частині ідентифікації особи, на яку вона запитується, оскільки ім'я є єдиним ідентифікатором такої особи. Таким чином, необхідно уточнити норми українського законодавства для чіткішого забезпечення доступу до банківської інформації відповідно до CRS, а права й гарантії, що застосовуються до осіб, у юрисдикції запиту мають бути сумісні з ефективним обміном даними.

- Механізм обміну даними повинен бути ефективним та потребує уточнення норм законодавства щодо обсягу банківської інформації, що надається, згідно з вимогами CRS, а також удосконалення процесу обміну з усіма доступними партнерами й запровадження відповідних технічних протоколів, створення належних умов для забезпечення конфіденційності одержаних відомостей і дотримання прав платників податків і третіх осіб.

Зазначені зміни в інформаційному податковому середовищі сприятимуть насамперед забезпеченню можливості впровадження стандарту автоматичного обміну інформацією CRS, проте їх внесення приведе до впорядкування інформаційних потоків і для внутрішніх податкових цілей. Адже, крім низки проблем щодо одержання й оброблення податкової інформації на міжнародному рівні, потрібно одночасно вирішити відповідні питання на національному рівні.

Слід зауважити, що основні зусилля щодо обміну інформацією в податкових цілях зосереджені на діяльності офшорних компаній, банківських операціях і доходах від них, проте для України, котра перебуває в активній стадії змін у податковому законодавстві, актуальним є формування комплексу оперативних даних, що забезпечить якість податкового контролю й невідворотність покарання резидентів за податкові правопорушення не лише в межах країни, а й поза ними.

Завдяки виконанню Україною міжнародних зобов'язань, національний інформаційний простір щодо юридичних осіб сформовано більшою мірою, ніж щодо фізичних осіб, хоча окремі питання, зокрема пов'язані з обліком цінних паперів, залишаються невирішеними. Так, юридичні особи ідентифікуються за кодом ЄДРПО, реєструють у фіскальному органі банківські

рахунки, розкривають відомості про бенефіціарів, подають звітність стосовно валютних операцій тощо. Разом із тим щодо фізичних осіб такий інформаційний простір ще має бути створений у рамках реалізації реформ і заходів із запровадження автоматичного обміну податковими даними.

З цією метою потрібно насамперед уніфікувати збір, зберігання та оброблення інформації про активи, рахунки, господарську діяльність і окремі операції фізичних осіб за єдиними стандартами. Національний та наднаціональний рівні використання податкових відомостей не ізольовані один від одного. З одного боку, забезпечується повнота, актуальність і своєчасність надання інформації з внутрішньодержавних баз даних (національний рівень) до міждержавних (наднаціональний рівень), з другого – можливість оперативно й у повному обсязі задовольнити потребу виконавців на державному рівні податкового контролю в інформації, отриманій з міждержавних баз. Саме їх органічна взаємодія сприятиме якнайефективнішому використанню можливостей, котрі обмін даними на наднаціональному рівні надає для досягнення власних внутрішніх цілей України у сфері податкового контролю, розширенню бази оподаткування в умовах переходу від каральної до сервісоорієнтованої моделі побудови фіскальної служби.

Актуалізація окресленого питання відбулася в рамках реалізації реформ із децентралізації влади в Україні, де основні податкові надходження до місцевих бюджетів формуються за рахунок майнових податків, податку на доходи фізичних осіб та єдиного податку для суб'єктів підприємництва. Аналіз динаміки надходжень від юридичних і фізичних осіб засвідчив наявність проблем у інформаційному середовищі в податкових цілях, що не дає змоги реалізувати потенціал перелічених податків. Оптимізація та ухилення від оподаткування, як прояв тінізації економіки, формують суттєві негативні наслідки для економіки [32, с. 189]. Окремим прикладом є податок на доходи фізичних осіб, тінізація якого в Україні є однією з наймасштабніших у Європі<sup>1</sup>. Іншим прикладом є майнові податки, на котрі у 2016 р. припадає

---

<sup>1</sup> Цей висновок базується на аналізі розмірів тіньової економіки в Україні та в державах ЄС за методами, що найбільше характеризують доходи й сегмент споживання фізичних осіб, а саме: методом балансів доходів і витрат, що ґрунтується на порівнянні декларованих доходів із реальним споживанням товарів і послуг; методом аналізу зайнятості, який базується на порівнянні кількості незареєстрованих безробітних із загальною чисельністю працездатних; монетарним методом, котрий ґрунтується на використанні готівки тіньовим сектором порівняно з грошовою масою (див.: Schneider F., Buehn A. Estimating the Size of the Shadow Economy: Methods, Problems and Open Questions. *Discussion Paper*. 2016. No. 9820, March. URL: <http://ftp.iza.org/dp9820.pdf>; Schneider F., Enste D. Hiding in the Shadows. The Growth of the Underground Economy International Monetary Fund. 2002, March. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues30/>; Schneider. F, Williams C. The Shadow Economy / Institute of Economic Affairs (IEA). London, 2013; Williams C., Horlings E., Renooy P. Eurofound, Tackling undeclared work in the European Union. Dublin, 2008; Цимбал О. Незадекларована праця в Україні: форми прояву, масштаби та заходи в рамках системи інспекції праці : проект МОП “Зміцнення системи інспекції праці і механізмів соціального діалогу”. 2017, безпеч. URL: [http://dsp.gov.ua/wp-content/uploads/2017/08/2\\_Незадекларована-праця.-Україна.-Форми-прояву-і-масштаби.pdf](http://dsp.gov.ua/wp-content/uploads/2017/08/2_Незадекларована-праця.-Україна.-Форми-прояву-і-масштаби.pdf); Тенденції тіньової економіки в Україні у 2014 р. / М-во екон. розвитку та торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/>).

59,13 % власних податкових доходів місцевих бюджетів [33], де на фізичних осіб припадає лише 14 % цих надходжень, тимчасом як на юридичних – понад 86 %.

Є декілька причин виникнення такої ситуації. Адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, здійснюється для юридичних і фізичних осіб по-різному. Для фізичних осіб цей податок нараховується фіскальним органом, на відміну від юридичних осіб, що обчислюють його та звітують про нього самостійно. Підходи до адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для фізичних осіб є неідеальними, навіть після істотного розширення бази оподаткування. Наразі фіскальний орган має труднощі з нарахуванням платникам – фізичним особам податку на нерухоме майно та здійсненням відповідного контролю, що зумовлено відсутністю бази платників цього податку – фізичних осіб, браком інформації від Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, який містить лише дані щодо новозбудованих об'єктів або таких, щодо котрих у останніх п'ять років здійснювалися правочини, а також невідповідністю місця реєстрації й місця фактичного проживання платника. Наявна асиметрія інформації щодо об'єктів оподаткування майновими податками між фіскальним відомством і Державним реєстром речових прав генерує ризики подальшої фіскальної неспроможності зазначеного податку в розрізі фізичних осіб. Повноцінне впровадження цього податку як надійного фінансового джерела для місцевих бюджетів можливе, в т. ч., у разі подолання асиметрії в інформаційному забезпеченні в цілях оподаткування.

Збільшення ролі податків, заснованих на факті володіння, що наразі відбувається в Україні, потребує змін у підходах до інформаційно-технічного забезпечення їх контролю та нарахування, а також істотного спрощення процедур і строків отримання відомостей від інших органів влади. Однією з головних причин низької ефективності використання фіскальним відомством даних, котрі вже є в розпорядженні інших органів влади, є неузгодженість у обліку фізичних осіб як власників об'єктів оподаткування, що полягає у відсутності єдиного ідентифікатора, котрий даватиме змогу однозначно й достовірно пов'язувати платника та всі об'єкти оподаткування, зареєстровані в різних базах у різний час. Із цією метою вважаємо за доцільне розширити формат взаємодії органів влади через формування єдиного інформаційного простору на основі інтеграції й вільного доступу до спеціальних баз окремих органів, де має використовуватись єдиний код ідентифікації інформації щодо громадянина як платника податків, власника об'єктів нерухомості, отримувача державних послуг і соціальних гарантій (рисунок). Слід наголосити, що аналогічний принцип інформаційного супроводження вже діє щодо юридичних осіб, облік яких здійснюється за єдиним кодом ідентифікації, котрим є їхній код за ЄДРПО. В такому вигляді перспективна модель інформаційного середовища в податкових цілях на національному рівні буде здатна генерувати якісну інформацію, необхідну в рамках наднаціонального простору згідно з чинними зобов'язаннями, та створити умови

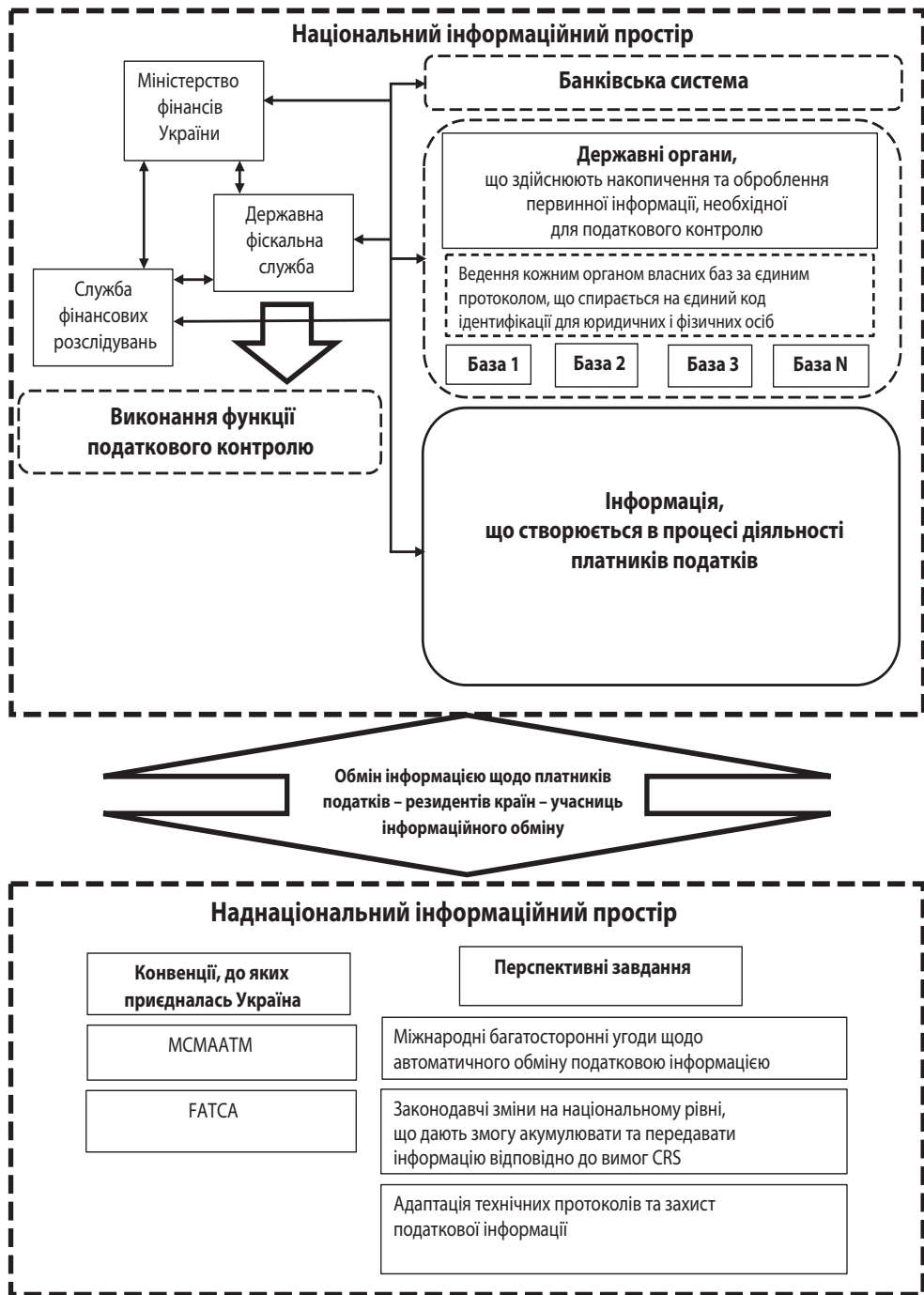


Рисунок. Податковий контроль на основі перспективної моделі інформаційного середовища в податкових цілях

Побудовано автором.

для адаптації інформаційних потоків до перспективних міжнародних угод. Так, відповідно до зазначених угод, Україна повинна уточнити норми законодавства задля чіткішого забезпечення доступу до банківської інформації за CRS, що дасть змогу вирішувати питання обміну як на наднаціональному, так і національному рівні.

Отже, органи Державної фіскальної служби України зможуть оперативного отримувати надійні дані, генеровані в інших органах влади, щодо об'єктів оподаткування й активів у власності фізичних осіб, що сприятиме підвищенню ефективності податкового контролю їхніх податкових зобов'язань та детінізації доходів; своєчасно й у повному обсязі накопичувати та передавати відомості щодо доходів і активів нерезидентів в Україні за CRS згідно з міжнародними зобов'язаннями; отримувати інформацію із зарубіжних джерел про доходи резидентів за межами країни (див. рисунок).

Пропонований на рисунку комплексний підхід до організації інформаційного середовища, в т. ч. стосовно доходів і майна фізичних осіб, уможливить оперативне отримання інформації зі спеціальних баз (бази реєстрації транспортних засобів МВС, Державного реєстру речових прав на майно, бази реєстрації місця проживання й місця перебування фізичних осіб, Державного земельного кадастру, Національної депозитарної системи та ін.), що не лише сприятиме забезпеченню якісного контролю податкових зобов'язань, а й дасть змогу сформувати в межах країни надійне та достовірне інформаційне середовище для всіх органів влади, включаючи МВС, Мінсоцполітики, Міносвіти й МОЗ. У такому форматі воно стане основою для автоматичного обміну податковими даними на міжнародному рівні за CRS.

Повноцінна участь у системі міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією надає Україні унікальний шанс не тільки розширити власну базу оподаткування без посилення податкового навантаження на національну економіку, а й на практиці продемонструвати свою відданість принципам, що становлять фундамент співробітництва розвинутих країн світу. Крім того, узгодженість і систематизація національного інформаційного простору, як обов'язкова передумова налагодження обміну податковими даними на наднаціональному рівні, сприятимуть істотному підвищенню ефективності роботи вітчизняних фіскальних органів в умовах переходу на сервісноорієнтовану модель.

Підсумовуючи викладене, доходимо такого висновку. Для забезпечення ефективного обміну податковими відомостями *на наднаціональному рівні* необхідно імплементувати CRS та підписати багатосторонню угоду між компетентними органами сторін МСНД, а *на національному рівні* – розробити й прийняти єдиний стандарт зберігання, оброблення та надання доступу до інформації про активи, рахунки, господарську діяльність і окремі операції фізичних осіб, що дасть змогу, за збереження відомчих баз даних, забезпечити уніфікований обмін даними як у горизонтальному, так і у вертикальному розрізі; привести наявні бази даних, розроблення й запровадження нових баз у відповідність із CRS; внести комплексні зміни до зако-

нодавства, що регулює питання збору, зберігання, оброблення та надання доступу до податкової інформації про юридичних і фізичних осіб таким чином, щоб забезпечити функціонування автоматичного обміну даними на національному й наднаціональному рівнях; розробити та впровадити у практику фіскальних органів методики податкового контролю, що ґрунтуються на результатах аналізу відомостей, отриманих, у т. ч., за результатами обміну податковою інформацією на національному й наднаціональному рівнях; розробити національну програму добровільного розкриття інформації в податкових цілях, котра буде прийнятною для платників і ефективною для фіскального відомства.

Синергія інформаційних потоків національного й наднаціонального рівнів забезпечить формування оновленої моделі контролю на якісно вищому рівні.

### Список використаних джерел

1. 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>.
2. Меморандум про економічну і фінансову політику від 02.03.2017. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=46564506>.
3. 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>.
4. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем. *Фінанси України*. 2013. № 3. С. 7–26.
5. Коротун В. І., Брехов С. С. Світовий досвід протидії агресивному податковому плануванню: висновки для України. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2015. № 2. С. 121–134.
6. Кузнецов К. В. Міжнародні податкові договори та тіньова економіка. *Вісник податкової служби України*. 2005. № 37. С. 55–58.
7. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта, 2009. 249 с.
8. Новицький А. М. Електронний документообіг як елемент забезпечення правового регулювання становлення інституцій інформаційного суспільства. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. Сер. : економіка, право*. 2013. № 4. С. 11–20.
9. Руцишин Н. М., Галько Н. В. Міжнародний обмін податковою інформацією: зарубіжний та вітчизняний досвід. *Науковий вісник НАТУ України*. 2016. Вип. 26.2. С. 241–247.
10. Селезень П. О. Обмін податковою інформацією в договорах України про уникнення подвійного оподаткування. *Юридична Україна*. 2010. № 8. С. 54–59.
11. Серебрянський Д., Селезень П. Протидія уникненню від оподаткування в Європейському Союзі: QUO VADIS? *Інтернет-портал ГО "Інститут податкових реформ"*. URL: <http://ngoipr.org.ua/blog/protidiya-uniknennyu-vid-opodatkovannya-v-yevropejskomu-soyuzi-quo-vadis/>.
12. Тимченко О. М. Міжнародне інформаційне співробітництво як фактор протидії ухиленню від сплати податків. *Фінанси України*. 2011. № 12. С. 11–20.
13. Henry J. S. The Price of Offshore Revisited Tax. Justice Network. 2012, July. URL: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price\\_of\\_Offshore\\_Revisited\\_120722.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf).



14. Міжнародна Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах Ради Європи. URL: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters\\_9789264115606-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1).

15. Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January, 2006. Module 2 on spontaneous exchange of information. URL: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647914.pdf>.

16. Exchange of Information on Request (EOIR). URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/>.

17. Exchange of Information on Request. Handbook for Peer Reviews 2016-2020 / Global forum on transparency. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>.

18. Exchange of information for tax purposes. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>.

19. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : міжнародний документ від 25.01.1988 № ETS N 127. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_325](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_325).

20. OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm>.

21. Activated exchange relationships for CRS information. URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>.

22. Керівництво по впровадженню CRS. URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>.

23. AEOI: Status of commitments (101 jurisdictions have committed) / OECD Global Forum on transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf>.

24. Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information and Intended First Information Exchange Date. URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf>.

25. The CRS Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA). URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>.

26. Олейнікова А. Г., Чорнолуцька А. О. Проблема подвійного оподаткування та методи його уникнення. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 9. С. 45–48.

27. Меморандум взаєморозуміння між Урядом України і Організацією економічного співробітництва та розвитку щодо поглиблення співробітництва : міжнародний документ від 07.10.2014. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/966\\_003](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/966_003).

28. Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон : указ Президента України від 28.04.2016 № 180/2016. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/180/2016>.

29. Роман Насіров: Україна готова приєднатися до угоди про обмін податковою інформацією. *Урядовий портал*. URL: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=249002412&cat\\_id=244276429](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249002412&cat_id=244276429).

30. The Exchange of Tax Information Portal. URL: <http://eoi-tax.org/jurisdictions/UA#agreements>.

31. Peer Review Report, Phase 1. Legal and Regulatory Framework. Ukraine. URL: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-ukraine-2016\\_9789264258716-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-ukraine-2016_9789264258716-en).

32. Олейнікова А. Г., Черен О. Г. Теоретико-методичні основи формування системи оподаткування як складової конкурентоспроможності держави : монографія. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2012. 236 с.

33. Звітність про виконання бюджетів. *Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України*. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

### References

1. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *Pro skhvalennya Stratehiyi reformuvannya sy'stemy upravlinnya derzhavny'my finansamy na 2017–2020 roky* [On approving the Strategy for reforming the public finance management system for 2017–2020] (Order No. 142-p, February 8). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p> [in Ukrainian].
2. Memorandum pro ekonomichnu i finansovu polity'ku [Memorandum on economic and financial policies]. (2017, March 2). Retrieved from <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=46564506> [in Ukrainian].
3. Brekhov, S. S., Korotun, V. I. (2016). *Konceptual'ni zasady ta napryamy rozvytku sy'stemy proty'diyi ahresy'vnomu podatkovomu planuvannyu v Ukraini* [Conceptual foundations and directions of development counteraction system of aggressive tax planning in Ukraine]. *Efekty'vna ekonomika* [Effective economy], 11. Retrieved from [www.economy.nayka.com.ua](http://www.economy.nayka.com.ua) [in Ukrainian].
4. Yefymenko, T. I. (2013). *Aktual'ni py'tannya suchasny'kh stratehiy reformuvannya podatkovy'kh sy'stem* [Actual problems of modern strategies of tax system reforming]. *Finansy Ukrainy* [Finance of Ukraine], 3, 7–26 [in Ukrainian].
5. Korotun, V. I., Brekhov, S. S. (2015). *Svitovy'j dosvid proty'diyi ahresy'vnomu podatkovomu planuvannyu: vy'snovky dlya Ukrainy* [The world experience in counteracting aggressive tax planning: conclusions for Ukraine]. *Zbirnyk naukovy'kh prac Nacional'noho universy'tetu derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrainy* [Collection of scientific works of the National University of State Tax Service of Ukraine], 2, 121–134 [in Ukrainian].
6. Kuznecov, K. V. (2005). *Mizhnarodni podatkovy dohovory ta tin'ova ekonomika* [International tax treaties and the shadow economy]. *Visnyk podatkovoyi sluzhby* [Newsletter of the tax service], 37, 55–58 [in Ukrainian].
7. Kucheryavenko, M. P. (2009). *Podatkovy procedury: pravova pryroda i klasyfikaciya* [Tax procedures: legal nature and classification]. Ky'iv: Alerta [in Ukrainian].
8. Novy'c'kyj, A. M. (2013). *Elektronny'j dokumentoobih yak element zabezpechennya pravovoho rehulyuvannya stanovlennya instytutiv informacijnoho suspil'stva* [Electronic document management as an element of ensuring legal regulation of the formation of information society institutions]. *Naukovy'j visnyk Nacional'noho universy'tetu derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrainy* [Scientific Herald of the National University of State Tax Service of Ukraine], 4, 11–20 [in Ukrainian].
9. Rushhy'shy'n, N. M., Hal'ko, N. V. (2016). *Mizhnarodny'j obmin podatkovoyu informaciyeyu: zarubizhny'j ta vitchy'znyany'j dosvid* [International exchange of tax information: foreign and domestic experience]. *Naukovy'j visnyk NLTU Ukrainy* [Scientific Bulletin of Ukrainian National Forestry University], 26.2, 241–247 [in Ukrainian].
10. Selezhen', P. O. (2010). *Obmin podatkovoyu informaciyeyu v dohovorakh Ukrainy pro uny'knennya podviynoho opodatkovannya* [Exchange of tax information in the treaties of Ukraine on avoidance of double taxation]. *Yurydy'chna Ukraina* [Legal Ukraine], 8, 54–59 [in Ukrainian].
11. Serebrians'kyj, D., Selezhen', P. (2016, May 24). *Proty'diya uny'knennyu vid opodatkovannya v Yevropejs'komu Soyuzi: QUO VADIS?* [Avoiding tax evasion in the European Union: QUO VADIS?]. Retrieved from <http://ngoipr.org.ua/blog/protidiya-uniknennyu-vid-opodatkovannya-v-yevropejskomu-soyuzi-quo-vadis/> [in Ukrainian].
12. Ty'mchenko, O. M. (2011). *Mizhnarodne informacijne spivrobitny'ctvo yak faktor proty'diyi ukhy'lennyu vid splaty' podatkov* [International informational collaboration as the factor of counteract tax evasion]. *Finansy Ukrainy* [Finance of Ukraine], 12, 11–20 [in Ukrainian].

13. James, S. H. (2012, July). *The Price of Offshore Revisited Tax*. Retrieved from [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price\\_of\\_Offshore\\_Revisited\\_120722.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf); <https://www.twn.my/title2/resurgence/2016/309/cover03.htm>.
14. OECD. (2011). *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*. Retrieved from [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters\\_9789264115606-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1).
15. OECD. (2006, January 23). *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes. Module 2 on spontaneous exchange of information*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647914.pdf>.
16. OECD. (n. d.). *Exchange of Information on request (EOIR)*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/>.
17. OECD. (n. d.). *Exchange of Information on Request. Handbook for peer reviews 2016-2020*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>.
18. OECD. (n. d.). *Exchange of information for tax purposes*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/transparency/>.
19. Council of Europe. (1988, January 25). *Konvenciya pro vzayemnu administratyvnu dopomohu v podatkovykh spravakh* [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]. Retrieved from [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_325](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_325) [in Ukrainian].
20. OECD. (2014, July 21). *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm>.
21. OECD. (n. d.). *Activated exchange relationships for CRS information*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>.
22. OECD. (n. d.). *The CRS Implementation Handbook*. Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>.
23. OECD. (2017, August). *AEOL: Status of commitments (101 jurisdictions have committed)*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOL-commitments.pdf>.
24. OECD. (2017, August 30). *Signatories of the multilateral competent authority agreement on automatic exchange of financial account information and intended first information exchange date*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf>.
25. OECD. (n. d.). *The CRS multilateral competent authority agreement (MCAA)*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>.
26. Olejnikova, L. H., Chornoluc'ka, A. O. (2012). Problema podvijnoho opodatkovannya ta metody joho unyknennya [The problem of double taxation and the methods of avoiding it]. *Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukraini* [Formation of market relations in Ukraine], 9, 45–48 [in Ukrainian].
27. Memorandum vzayemorozuminnya mizh Uryadom Ukrainy i Orhanizaciyeyu ekonomichnoho spivrobitnyctva ta rozvytku shhodo pohlyblennya spivrobitnyctva [Memorandum of Understanding between the Government of Ukraine and the OECD on deepening cooperation]. (2014, October 7). Retrieved from [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/966\\_003](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/966_003) [in Ukrainian].
28. President of Ukraine. (2016). *Pro zakhody shhodo protydyi zmenshennyu podatkovoyi bazy i peremishhennyu prybutkiv za kordon* [On measures to counteract the reduction of the tax base and the transfer of profits abroad] (Decree No. 180/2016, April 28). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/180/2016> [in Ukrainian].
29. Roman Nasirov: Ukraina hotova pryednaty'sya do uhody pro obmin podatkovoyu informaciyeyu [Roman Nasirov: Ukraine is ready to join the agreement on the exchange of tax information] (2016, April 28). *Uryadovyj portal* [Government portal]. Retrieved from

[http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=249002412&cat\\_id=244276429](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249002412&cat_id=244276429) [in Ukrainian].

30. The Exchange of Tax Information Portal. (n. d.). Retrieved from <http://eoi-tax.org/jurisdictions/UA#agreements>.

31. OECD. (2016, July 26). *Peer Review Report, Phase 1. Legal and Regulatory Framework. Ukraine*. Retrieved from [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-ukraine-2016\\_9789264258716-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-ukraine-2016_9789264258716-en).

32. Olejnikova, L. H., Cherep, O. H. (2012). *Teorety'ko-metody'chni osnovy' formuvannya sy'stemy' opodatkuvannya yak skladovoyi konkurentospromozhnosti derzhavy'* [Theoretical and methodological foundations of the formation of the taxation system as a component of the state's competitiveness]. Zaporizhzhya: Zaporiz'kyj nacional'nyj universytet [in Ukrainian].

33. The State Treasury Service of Ukraine. (n. d.). *Zvitnist' pro vy'konannya byudzhetyv* [Budget execution]. Retrieved from <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477> [in Ukrainian].