
МІЖНАРОДНЕ ПРАВО

DOI: 10.31617/3.2024(137)07
УДК 341.23:336.225.61

СИРКО Дмитро,
спеціаліст, аспірант кафедри міжнародного
права та права Європейського Союзу
Державного податкового університету
вул. Університетська, 31, Ірпінь, 08200, Україна
syrko.partners@gmail.com

SYRKO Dmytro,
Full Higher Education,
Postgraduate Student at the Department
of International Law and EU Law
State Tax University
31, Universytetska St., Irpin, 08200, Ukraine
ORCID: 0009-0003-6089-5213

ЕВОЛЮЦІЯ МІЖНАРОДНО- ПРАВОВОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ У СФЕРІ ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ

Досліджено еволюцію міжнародно-правового співробітництва держав у сфері обміну податковою інформацією. Показано, що це співробітництво має якісний прогрес, оскільки відбувається шляхом ускладнення форм такої кооперації: спочатку на двосторонній основі фрагментарно між окремими країнами світу до комплексної взаємодії між багатьма країнами у багатосторонньому форматі, автоматично. Найвищою формою такої взаємодії сьогодні є Стандарт щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки для податкових цілей (Common Reporting Standard and Due Diligence for Financial Account Information). Доведено гіпотезу дослідження про те, що міжнародно-правове співробітництво держав у сфері обміну податковою інформацією є одним з найбільш ефективних інструментів протидії розмиванню баз оподаткування і ухиленню від сплати податків, досягнення належного рівня податкової прозорості та підзвітності платників податків. Міждержавна кооперація в цій сфері дає змогу підвищити якість контролю за повнотою і своєчасністю сплати податків, усунути асиметрію інформації щодо фінансового стану платників податків, наявності та володіння ними різними об'єктами оподаткування у різних податкових юрисдикціях, у тому числі офшорних.

Ключові слова: обмін податковою інформацією, міжнародно-правове співробітництво, офшори, ухилення від сплати податків, ОЕСР, G20, ЄС, FATCA, BEPS, CRS.

EVOLUTION OF INTERNATIONAL LEGAL COOPERATION BETWEEN STATES IN THE FIELD OF TAX INFORMATION EXCHANGE

The evolution of international legal cooperation between states in the field of tax information exchange is studied. It is shown that such cooperation has qualitative progress, as it occurs by complicating the forms of such cooperation: initially on a bilateral basis, fragmentarily between individual countries of the world, to complex interaction between many countries in a multilateral format, automatically. The highest form of such interaction today is the Common Reporting Standard and Due Diligence for Financial Account Information. The research hypothesis that the international legal cooperation between states in the field of tax information exchange is one of the most effective tools for combating the erosion of tax bases and tax evasion, achieving an appropriate level of tax transparency and accountability of taxpayers has been proven. Interstate cooperation in this area makes it possible to improve the quality of control over the completeness and timeliness of tax payments, to eliminate the asymmetry of information regarding the financial status of taxpayers, the presence and ownership of various taxation objects in various tax jurisdictions, including offshore ones.

Keywords: exchange of tax information, international legal cooperation, offshore, tax evasion, OECD, G20, EU, FATCA, BEPS, CRS.



Copyright © Автор(и). Це стаття відкритого доступу, яка розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution License 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Вступ

Наприкінці вересня 2024 р. в Україні відбувся перший міжнародний автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки з іншими державами за міжнародним стандартом звітності *Common Reporting Standard and Due Diligence for Financial Account Information* (далі – *CRS*). Раніше, до кінця червня 2024 р., завершилася перша кампанія про підзвітні рахунки. Станом на 1 липня 2024 р. ДПС отримала звіти від 91% усіх підзвітних фінансових установ.

Ці події є черговим важливим етапом подальшого розвитку української системи оподаткування, поглиблення міжнародно-правового співробітництва України з іншими державами у сфері обміну податковою інформацією. Наша країна долучилася до глобального проекту створення прозорого податкового середовища та здійснює активні кроки до ефективного впровадження міжнародних стандартів з прозорості й обміну інформацією. Так, у серпні 2021 р. урядом України надісланий лист до Секретаріату Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), в якому офіційно висловлено намір імплементувати Загальний стандарт звітності *CRS* та приєднатися до Багатосторонньої угоди *CRS*.

Згідно з офіційними даними ОЕСР, станом на 16 травня 2024 р. 123 юрисдикції є учасниками багатостороннього автоматичного обміну податковою інформацією, в тому числі усі держави – члени Європейського Союзу (далі – ЄС).

Масштабування міжнародно-правового співробітництва держав у глобальному вимірі з одного боку, а з іншого – активне приєднання до цих процесів України зумовлюють не тільки вагоме значення теоретичного дослідження усіх аспектів цього процесу, але й обґрунтовану прагматичну цінність для імплементативних стандартів співробітництва в практику діяльності відповідних контролюючих органів нашої країни.

Теоретико-методологічним обґрунтуванням зазначеної проблематики слугують праці українських та іноземних вчених. Так, у дисертації Селезня (2009) розкрито сутність еволюції співробітництва держав з питань оподаткування через характеристику кожного з його етапів. У колективній праці вітчизняних вчених розкриваються загальні підходи до застосування механізмів протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутків, а також особливості їх імплементативності у країнах, що розвиваються (Брехов та ін., 2017). У публікації Рушишина та Галька (2016) розкрито принципи, види, сучасний стан обміну податковою інформацією між Україною та іншими податковими юрисдикціями, стан імплементативності міжнародних стандартів та практик у вітчизняному податковому законодавстві. Крім цього, важливими напрацюваннями вітчизняних вчених є оцінка готовності України до автоматичного обміну інформацією у податкових цілях (Олійник & Кучерява, 2021).

Але основні теоретико-методологічні напрацювання у цій сфері здійснено закордонними авторами, якими зроблено фундаментальний внесок у справу розвитку міжнародно-правового співробітництва держав у цілому та у сфері обміну податковою інформацією зокрема. У праці *Navin* (2017) надається комплексна оцінка необхідності розбудови практики обміну податковою інформацією для досягнення податкової прозорості та підзвітності платників податків контролюючим органам. Науковець Пікетті у своїй публікації (2016) зазначає, що "податкові лазівки регулярно використовують різні приводи для збереження банківської таємниці ... найімовірніша причина такого ретельного захисту банківської таємниці у податкових лазівках та, що це дозволяє їхнім клієнтам ухилятися від своїх податкових зобов'язань". У праці *Oberson* (2023) надається комплексний огляд інструментів та моделей, що використовуються країнами на міжнародному рівні для обміну податковою інформацією тощо.

З огляду на це, метою статті є дослідження еволюції міжнародно-правового співробітництва у сфері обміну податковою інформацією як основи формування ефективної системи протидії розмиванню баз оподаткування та ухиленню від сплати податків.

Методологічною основою роботи є загальнонаукові та спеціальні наукові методи пізнання, зокрема метод порівняльного правоведення та історико-правовий метод, що дозволяють простежити у часі напрями й етапи поступу у сфері міжнародно-правового співробітництва держав.

Гіпотеза дослідження полягає в тому, що міжнародно-правове співробітництво держав у формі обміну податковою інформацією є одним з найбільш ефективних інструментів протидії розмиванню баз оподаткування та ухиленню від сплати податків, досягнення належного рівня податкової прозорості та підзвітності платників податків, оскільки основна проблема, з якою стикаються податкові органи, здійснюючи контроль за повнотою і своєчасністю сплати податків, – в асиметрії інформації щодо фінансового стану платників податків, наявності та володіння ними різними об'єктами оподаткування.

З огляду на сутність проблеми, мету та методи дослідження, сформульовану гіпотезу, структура статті складається з таких частин: у першій розкриваються політичні та соціально-економічні передумови формування і розвитку системи міжнародно-правового співробітництва у сфері обміну податковою інформацією; у другій представлено основні етапи еволюції такого співробітництва і характеристику їх результативності.

За результатами проведеного дослідження сформульовано висновки щодо тенденцій розвитку міжнародно-правового співробітництва держав у сфері обміну податковою інформацією, що мають важливе значення для розвитку вітчизняної системи оподаткування.

1. Політичні та соціально-економічні передумови формування системи міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією

У спільній Декларації міністрів фінансів країн "Великої двадцятки" (G20), присвяченій міжнародному податковому співробітництву, яку підписано влітку 2024 р., зазначається необхідність і важливість підтримки стабільної та прогнозованої міжнародної податкової системи, що є можливим завдяки інклюзивному й ефективному міжнародному податковому співробітництву держав на основі широкого консенсусу. Зокрема, імплементація стандарту автоматичного обміну інформацією (AEOI) про фінансові рахунки вважається якісно новим етапом співробітництва на шляху протидії ухиленню від сплати податків і розмиванню баз оподаткування (OECD, 2024a).

Ця декларація є актом спільної політичної волі урядовців провідних країн світу, яка відбиває основні досягнення на шляху розбудови системи міжнародного співробітництва, підкреслює його важливість, необхідність подальшого розвитку.

Своєчасна і повна сплата податків є ключовою умовою належного функціонування системи публічних фінансів, довіри платників податків до національної системи оподаткування. В умовах глобалізації фінансового сектору ефективне адміністрування податків для контролюючих органів стає все більш складним завданням. Тому міжнародне співробітництво політичних інституцій, податкових адміністрацій різних держав стає нормою, оскільки саме це надає їм інструменти контролю за податковими резидентами, які здійснюють фінансово-господарську діяльність у низькоподаткових юрисдикціях (офшори), і дає змогу переконатися, що вони виконують усі належні, згідно з внутрішнім податковим законодавством країни, зобов'язання.

Завдяки дослідженням міжнародних експертів зростання глобальної офшорної інфраструктури становить серйозну загрозу стійкості системи публічних фінансів багатьох країн. Підраховано, наприклад, що, якщо США зможуть звести до нуля ерозію бази оподаткування, що відбувається внаслідок офшоризації, це приведе до збільшення податкових надходжень щонайменше на 20% від всіх платників і насамперед найбільш заможних. За оцінками експертів ОЕСР, щорічні втрати бюджету країн світу в результаті ерозії бази оподаткування та переміщення прибутків сягають від 100 до 240 млрд дол. США (OECD, 2024b).

Фінансові масштаби світового офшорного ринку вражають. На сьогодні в офшорних юрисдикціях за різними оцінками знаходиться активів на суму близько 10% світового ВВП. При цьому перелік низькоподаткових юрисдикцій протягом останніх 15–20 років стрімко збільшується. Якщо частка офшорного багатства у Швейцарії поступово зменшується від майже 50 до менш ніж 30%, то на заміну європейським "податковим гаваням" швидко приходять азійські й африканські офшори. Світовими лідерами за нагромадженням багатства в офшорах є такі країни, як Об'єднані Арабські Емірати (більш ніж 70% національного ВВП), Венесуела (понад 60%), Саудівська Аравія (56%) тощо (Zustan, 2015).

Виникнення офшорів зумовлено впливом декількох соціально-економічних та політичних обставин. Економічні умови виникнення

офшорів склалися ще наприкінці XIX ст., коли золота ера вільного капіталізму, перша промислова революція дозволили фінансово-промисловій еліті провідних країн світу (США, Велика Британія, Франція, Німеччина, Російська імперія та ін.) акумулювати значні обсяги приватного багатства. Постала необхідність надійного захисту цих активів та збереження їхньої вартості. Місцем народження офшорної справи вважається Швейцарія, де у 1912 р. був створений банківський картель – Асоціація швейцарських банків, який, гарантуючи конфіденційність і збереження активів їх власникам, скористувався також політично нейтральним статусом Швейцарії, що був проголошений на Віденському конгресі у 1815 р. У першій половині XX ст., коли територія Європи стала ареною для двох світових війн, ця нейтральність поряд з розвиненою банківською інфраструктурою надавали виключні переваги Швейцарії, яких не мала жодна інша країна світу. Саме тому протягом усієї першої половини минулого сторіччя і до 1980-х рр. Швейцарія була монополістом на цьому ринку.

Важливою економічною передумовою попиту на послуги швейцарських банків стала трансформація природи самого багатства. Якщо протягом тривалого історичного періоду до середини XIX ст. переважною формою багатства було володіння землею, то починаючи з його другої половини переважною формою існування багатства стали фінансові активи у формі цінних паперів, емітованих урядами або приватними компаніями. Вони знеособлені, оскільки є вимогою виконати певні фінансові зобов'язання на пред'явника, і на відміну від грошових банкнот можуть мати номінал будь-якого високого значення. Зберігати такі активи краще у безпечному місці.

Поряд з послугами фізичного та вартісного збереження активів заможних людей, конфіденційністю вкладів іншим важливим фактором стрімкого розвитку інфраструктури офшорів була податкова політика, яку реалізовували провідні країни світу після Першої світової війни. Необхідність економічного відновлення за наслідками війни, стрімке зростання державного боргу призвели до необхідності пошуку додаткових джерел фінансування публічних, соціальних витрат і спричинили перегляд політики у сфері індивідуального оподаткування найбагатших. Так, до Першої світової війни податок на дивіденди становив лише 4%. Вже у 1920 р. гранична ставка персонального прибуткового податку була 50%, а у 1924 – 72%. Таким чином, стрімке зростання попиту на послуги з оптимізації оподаткування, конфіденційності вкладів було певною мірою також зумовлено політичними рішеннями провідних держав світу у сфері оподаткування.

Отже, основний недолік чинної міжнародної системи оподаткування полягає в тому, що поміж різних податкових юрисдикцій вона дає змогу існування офшорних юрисдикцій, можливостями і послугами яких користуються окремі платники податків, як фізичні, так і юридичні особи, для ухилення від сплати податків та/або оптимізації своїх податкових зобов'язань (*Devereux et al.*, 2021).

Водночас, намагаючись отримати переваги у конкурентній боротьбі за міжнародні інвестиції, глобальні фінансові ресурси, окремі країни вдавалися, деякі практикують її дотепер, до практики недоброзичливої податкової конкуренції. Цей аспект – недолік міжнародної системи оподаткування вперше зазначено у доповіді експертів ОЕСР у 1998 р. "Недоброзичлива податкова конкуренція: нова глобальна проблема", в якій зроблено одну з перших спроб провести лінію розмежування між практикою нормальної, тобто доброзичливої податкової конкуренції, та шкідливої (OECD, 1998). Остання, як правило, і використовується низькоподатковими юрисдикціями задля створення штучних преференційних податкових умов для іноземних інвесторів у боротьбі за мобільний фінансовий капітал.

Отже, недоброзичлива податкова конкуренція – це практика, коли країни або юрисдикції встановлюють дуже низькі податкові ставки або пропонують спеціальні податкові режими для залучення іноземного капіталу та компаній, що може підривати податкову базу інших країн і сприяти ухиленню від сплати податків. Цей феномен створює несправедливі переваги та стимулює перенесення прибутків між юрисдикціями для зменшення податкового навантаження, що негативно впливає на доходи державних бюджетів більшості країн світу. У світовій практиці належних стандартів податкової політики вважається неприпустимим, коли приватні особи чи компанії збагачуються на вільній торгівлі й економічній інтеграції лише для того, щоб отримувати прибутки за рахунок інших країн.

Основні характеристики недоброзичливої податкової конкуренції:

- низькі або нульові податкові ставки на певні види доходів, особливо для іноземних компаній;
- непрозорість податкових систем та відмова від обміну податковою інформацією з іншими країнами;
- спеціальні податкові режими, які надають привілеї лише певним видам бізнесу або нерезидентам;
- недостатнє регулювання та контроль, що дозволяє уникати сплати податків або знижувати податкове навантаження.

Одним з головних та ефективних засобів протидії цьому виступає взаємодія держав у сфері обміну податковою інформацією.

Слід зазначити, що феномен недоброзичливої податкової конкуренції у глобальному вимірі має місце навіть незважаючи на те, що між державами досить давно існує практика співробітництва на міжнародному рівні у формі укладення двосторонніх податкових угод, які спрямовані на усунення подвійного оподаткування, взаємодопомогу щодо адміністрування податків і протидію подвійному неоподаткуванню доходів та активів.

Отже, політичні та соціально-економічні передумови міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією базуються на

низці факторів, що відображають глобальні виклики, пов'язані з недоброчинною податковою конкуренцією, ухиленням від оподаткування та фінансовими злочинами. Розвиток міжнародного співробітництва у цій сфері став можливим завдяки кільком ключовим політичним та соціально-економічним передумовам, які створили політичну волю й умови для формування міжнародних стандартів обміну податковою інформацією, сприяючи підвищенню податкової прозорості та забезпеченню рівних умов для всіх учасників глобальної економіки.

Провідні країни (ОЕСР, G20, ЄС) відіграють ключову роль у впровадженні стандартів обміну інформацією, оскільки саме їхні бюджети зазнають найбільших втрат від агресивного податкового планування транснаціональних корпорацій, ухилення від сплати податків фізичними особами. Ці країни, особливо в умовах економічних криз та необхідності фінансування соціальних програм, зацікавлені в ефективному оподаткуванні доходів їх податкових резидентів, що виникають в інших юрисдикціях.

Обмін інформацією допомагає виявляти приховані доходи й активи, адже існує актуальна необхідність зміцнення ресурсної основи держави суспільного добробуту.

2. Основні віхи еволюції системи міжнародно-правового співробітництва у сфері обміну податковою інформацією

У системі міжнародно-правового співробітництва у сфері обміну податковою інформацією протягом останніх десятиріч відбувалася суттєва еволюція. Розвиток цієї системи може бути поділений на декілька етапів.

2.1. Двосторонні угоди та перші ініціативи минулого сторіччя

Міжнародно-правове співробітництво у податкових справах розвивалося поступово та піддавалося впливу економічних, політичних і соціальних факторів, що описані раніше. Основними напрямками цього співробітництва були укладення двосторонніх податкових угод, обмін інформацією щодо уникнення подвійного оподаткування, а також розробка перших міжнародних стандартів і рекомендацій щодо податкової прозорості й боротьби з ухиленням від сплати податків.

На початковому етапі становлення, який розпочався у 1920-х рр., міжнародно-правове співробітництво у сфері оподаткування стосувалося лише проблематики усунення подвійного оподаткування й умов торгівлі, митних, торгових тарифів. Воно здійснювалося фрагментарно на двосторонній основі. Так, у 1921 р. за ініціативи Фінансового комітету Ліги Націй створено міжнародну групу фахівців високого рівня, головним завданням яких було проведення дослідження різних аспектів подвійного оподаткування. Саме їх розробки лягли в основу доповіді Ліги Націй щодо подвійного оподаткування 1923 р., висновки якої

активно використовувалися надалі при розробці проєктів двосторонніх конвенцій (Селезень, 2009). У такому форматі співробітництво держав для податкових цілей відбувалося майже протягом усього ХХ ст.

З середини ХХ ст. багато країн укладали двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування (*Double Taxation Avoidance Agreements, DTAAs*). Ці угоди спрямовані на врегулювання питань оподаткування доходів і капіталу, щоб уникнути подвійного оподаткування тих самих доходів у різних країнах. Угоди також містили положення про обмін податковою інформацією між країнами для запобігання ухиленню від сплати податків, хоча на практиці цей обмін був обмеженим через відсутність чітких механізмів і технологічних засобів.

З метою більш ефективного співробітництва держав з економічних, торговельних, фінансових питань, і в тому числі податкових, протягом цього періоду відбувається створення міжнародних організацій для координації політик. ОЕСР, яку створено у 1961 р., з 1963 р. виступає основною платформою для обговорення міжнародних податкових питань, на основі якої розробляються модельні угоди для уникнення подвійного оподаткування, що стали стандартом для двосторонніх податкових угод. Організація Об'єднаних Націй також долучалася до розробки податкових угод, спрямованих на підтримку країн, що розвиваються, забезпечуючи їм справедливий доступ до доходів від іноземних інвестицій. З середини минулого сторіччя лідерство у наукових розвідках у сфері міжнародного оподаткування, в експертизі міжнародно-правових договорів, розробці стандартів співробітництва переходить від ООН до ОЕСР.

У 1988 р. ОЕСР та Рада Європи спільними зусиллями розробили Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*). Ця конвенція є однією з перших спроб, спрямованих на вирішення проблем існування низькоподаткових юрисдикцій, недоброзичливої податкової конкуренції на глобальному рівні. Ця багатостороння угода створювала передумови для більш масштабного обміну інформацією, але на цьому етапі її адаптація в різних країнах не набула достатнього поширення.

Отже, до 2000 р. міжнародно-правове співробітництво у сфері обміну податковою інформацією розвивалося повільно та мало обмежену результативність через відсутність ефективних механізмів автоматичного обміну інформацією, нерозвиненість технологій, недостатню політичну волю і бажання багатьох країн зберігати свою фінансову та податкову конфіденційність. Проте закладені в цей період основи – модельні конвенції, двосторонні угоди і перші кроки до міжнародних стандартів – створили фундамент для подальшого розвитку податкової прозорості та глобальної співпраці після 2000 р.

2.2. Виникнення глобальних стандартів обміну протягом 2000-х рр.

На початку 2000-х рр. ОЕСР оновлено Модельну податкову конвенцію, в якій у ст. 26 прописано стандарти обміну інформацією за

запитом (*Exchange of Information on Request (EOIR)*), а також розроблено Угоду про обмін інформацією для податкових цілей (*IFA Cahiers*, 2020). Так, у ст. 6 Модельної конвенції прописано, що обмін інформацією відбувається за запитом, проте можливі інші формати обміну, в тому числі автоматичний. Ст. 26 у цілому визначає сферу застосування обміну інформацією, що включає в себе всі види податків, їх характеристики, а також податки загальнонаціонального рівня та місцеві. Цією статтею усунуто виключення на обмін, зокрема з причин банківської таємниці.

Угода про обмін інформацією для податкових цілей містить стандарти ефективності обміну інформацією, проте в ній не прописано, якими саме вони мають бути. У ній також зазначається, що можливими є різні форми обміну, автоматичний і спонтанний, і що сторони обміну можуть обирати право двосторонньої взаємодії чи багатосторонньої.

На Глобальному форумі з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей у 2000 р., до якого входять як країни ОЕСР, так і такі, що не є членами цієї організації, визначено необхідність міжнародного співробітництва у цій сфері, поступового залучення до цієї міжнародної платформи співробітництва усіх країн світу на багатосторонній основі. Станом на поточний момент до такого співробітництва залучено 171 податкову юрисдикцію. Країни – члени Глобального форуму зустрічаються щорічно для ведення дискусії про різні аспекти міжнародно-правового співробітництва у сфері оподаткування.

Слід зазначити, що на міжнародному рівні різні інституції, у тому числі такі як ОЕСР, ООН та ЄС, представляють власне бачення щодо того, як міжнародно-правове співробітництво має відбуватися. Водночас вони також активно просувають стандарти прозорості й обміну інформацією. Вони впливають на країни, стимулюючи їх до впровадження міжнародних стандартів через рекомендації, "чорні списки" тощо. Зокрема, стандарти ОЕСР передбачають:

- обмін релевантною інформацією за запитом відповідно до внутрішнього законодавства країни-партнера;
- відсутність будь-яких обмежень на обмін інформацією з причин банківської таємниці або переваг, створених внутрішнім податковим законодавством;
- наявність вірогідної інформації та право розпоряджатися нею;
- повагу до прав платників податків;
- сувору конфіденційність обміну інформацією.

У 2003 р. однією з перших спроб міжнародно-правового співробітництва у сфері обміну податкової інформацією була директива ЄС щодо закордонних заощаджень (*Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments*), і вона стосувалася лише депозитних рахунків, за якими сплачуються їх власникам відсотки. Цією директивою не було охоплено портфелі активів у формі акцій, що

залишало їх власникам значні можливості для ухилення від сплати податків і приховування своїх статків та доходів. Крім того, ця директива ЄС застосовувалася лише до європейських банків.

Глобальна фінансова криза 2008 р., широко розголошені податкові скандали, що виникли приблизно в той самий час, переконали лідерів провідних країн, у тому числі країн G20, у необхідності скоординованих дій для боротьби з ухиленням від сплати податків у всьому світі. У квітні 2009 р. лідери G20 оголосили у своїй лондонській декларації, що ера банківської таємниці закінчилася. Відтоді G20 керує програмою прозорості, контролюючи розробку стандартів та їх впровадження на глобальному рівні через Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією.

На рівні ЄС у квітні 2009 р. Європейською комісією представлено доповідь "Забезпечення належного врядування у податкових справах" як дороговказ для країн – членів ЄС, кандидатів на вступ до ЄС та тих країн, що отримують допомогу від ЄС. Основні рекомендації цієї доповіді як заходи захисту фінансової системи ЄС, а також протидії ухиленню від сплати податків полягають у встановленні податкової прозорості, обміну інформацією, справедливої податкової конкуренції. Цим документом пропонується внесення змін до *acquis communautaire* ЄС у сфері оподаткування, зокрема й до директиви 2003/48/ЄС.

Взагалі слід зазначити, що протягом 2000-х рр. міжнародно-правове співробітництво у сфері обміну податковою інформацією відбувалося здебільшого у форматі обміну за запитом і таке співробітництво не було достатньо ефективним. Зокрема, Г. Цукман, Р. Навін зауважують, що обмін за запитом у справах про податкові правопорушення передбачає надання разом із запитом обґрунтованих підозр стороною, що такий запит робить. У разі відсутності правових підстав для такого запиту офшорні юрисдикції дуже часто відмовляються від співробітництва. Тому практика обміну інформацією за запитом дуже часто була малоефективною.

Стандарти обміну на основі запиту тепер запроваджені в усьому світі, й майже кожна юрисдикція у світі зобов'язується надавати запитувану інформацію. Щоб виконати це зобов'язання, юрисдикції внесли низку законодавчих та адміністративних змін, і в більшості випадків юрисдикції обмінюються необхідною інформацією. Однак кількість поданих запитів все ще надзвичайно низька, насамперед через низьку обізнаність податкових органів щодо величезного потенціалу глобальної прозорості для покращення дотримання законодавства.

2.3. Адаптація стандарту автоматичного обміну інформацією протягом 2010-х рр.

Розробка стандартів автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки значною мірою зумовлена одностороннім законодавством США для боротьби з ухиленням від сплати податків у всьому світі, оскільки основні економіки світу визнали модель корисною. Однією

з перших й найрадикальніших спроб протидіяти ухиленню від сплати податків та розмиванню баз оподаткування на глобальному рівні є закон США "Про податкові вимоги до іноземних рахунків" (*Foreign Accounts Tax Compliance Act*, далі – *FATCA*). Він прийнятий у 2010 р. Його поетапне введення відбувалось у 2014–2015 рр. Згідно з цим законом Міністерство фінансів США вимагає від усіх зарубіжних банків інформувати уряд про будь-які джерела доходів, банківські рахунки, інвестиції, що тримають за межами США американські платники податків. Слід зазначити, що ефективність цього закону посилюється не тільки його глобальним характером. Зокрема, він стосується фінансових установ по всьому світу, які мають кореспондентські відносини з фінансовими установами США і рахунки громадян цієї країни. Дія *FATCA* посилюється жорсткими фінансовими санкціями, які застосовуються у разі відмови фінансових установ інших країн у співпраці з урядом США. Санкції, передбачені цим законом, полягають у застосуванні додаткового податку в розмірі 30% на доходи, які фінансові установи, що відмовилися від співробітництва, отримують від своїх операцій в Америці. Як показує практика, ці заходи впливу виявилися досить суттєвими, оскільки навіть такі податкові юрисдикції, як Люксембург і Швейцарія, що початково відмовлялися співпрацювати у сфері автоматичного обміну інформацією за директивою ЄС щодо закордонних заощаджень, погодилися співпрацювати в межах дії *FATCA*.

Україна не є повноправним учасником *FATCA*, оскільки цей закон стосується в основному взаємовідносин між США та фінансовими установами в інших країнах. Однак вона підписала міжурядову угоду із США щодо виконання вимог *FATCA*.

Офіційно Україна приєдналася до угоди *FATCA* 7 лютого 2017 р., підписавши міжурядову угоду із США, яка передбачає обмін інформацією про фінансові рахунки американських платників податків в українських фінансових установах. Угода є важливою для забезпечення відповідності міжнародним стандартам податкової прозорості й уникнення штрафних санкцій з боку США для українських фінансових установ. Вона зобов'язує фінансові установи України збирати та передавати інформацію про рахунки, що належать резидентам США, до податкових органів України, які потім передають цю інформацію до Податкової служби США (*IRS*). Важливо зазначити, що фактично *FATCA* є прикладом обміну інформацією в односторонньому порядку.

Достатньо висока результативність *FATCA* у виявленні неоподаткованих доходів стимулювала інші країни до запровадження подібних ініціатив, таких як згаданий раніше *CRS* від ОЕСР. Цей стандарт схвалений Радою ОЕСР 15 липня 2014 р., що вимагає від країн, які його імплементують, здійснювати збір інформації від фінансових установ про фінансові рахунки власників рахунків та щорічно на автоматичній основі обмінюватися такою інформацією з юрисдикціями – партнерами з обміну в рамках Багатосторонньої угоди компетентних органів про

автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*).

На якісно новий рівень міжнародно-правового співробітництва у сфері обміну податковою інформацією світова спільнота вийшла завдяки проєкту країн ОЕСР та G20 "Розмивання бази оподаткування та переміщення прибутків" (*Base Erosion and Profit Shifting*, далі – *BEPS*). Цей проєкт стосується стратегій податкового планування, в яких використовуються прогалини та невідповідності національних та міжнародних правил оподаткування для штучного перенесення прибутків до низькоподаткових юрисдикцій, в яких економічна діяльність відсутня або мінімальна.

Формально він бере початок у 2015 р., коли остаточно сформульовано плани дій із 15 заходів у рамках трьох основних складових кооперації: впровадження узгодженості національних правил, що впливають на міжнародну діяльність, посилення вимог наявних міжнародних стандартів щодо сутності, а також поліпшення прозорості та впевненості. Стандарти обміну певною мірою змінено для забезпечення їх реалізації в багатосторонньому глобальному середовищі.

Проєкт *BEPS* складається з 15 заходів, які мають на меті усунути лазівки у міжнародному податковому законодавстві, що дозволяють компаніям штучно знижувати податкові зобов'язання. Деякі з ключових напрямів проєкту включають також посилення прозорості у сфері оподаткування (захід 5 "Підвищення ефективності протидії шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості і сутності") та введення обов'язкових правил розкриття інформації (захід 12 "Обов'язкові правила розкриття інформації", захід 13 "Документація з трансфертного ціноутворення та звітність в розрізі країн").

2.4. Експансія багатостороннього співробітництва у сфері обміну податковою інформацією (2015 р. – дотепер)

На цьому етапі міжнародно-правового співробітництва у сфері обміну податковою інформацією відбувається подальший розвиток і посилення багатостороннього формату співробітництва.

Зокрема, захід 13 проєкту *BEPS* спрямований на вирішення проблеми податкової оптимізації великими міжнародними компаніями, які можуть використовувати прогалини у міжнародній системі оподаткування для мінімізації податкових зобов'язань. Тому згідно з цим заходом передбачено щорічне звітування міжнародних компаній у розрізі країн (*Country-by-Country Reporting*) і зобов'язання розкривати інформацію про їх діяльність, отримані прибутки та сплачені податки. Україна є частиною цієї міжнародної практики, оскільки звітність у розрізі міжнародної групи компаній запроваджено у 2020 р. На глобальному рівні цей обмін відбувається вже достатньо ефективно.

Цей етап еволюції міжнародно-правового співробітництва держав у сфері обміну податковою інформацією характеризується початком глобальної співпраці країн у рамках Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. Це найбільш повний багатосторонній протокол обміну інформацією, що врегульовує такі форми обміну, як обмін за запитом, автоматичний та спонтанний. Сьогодні всеохоплююча імплементація багатостороннього формату співробітництва щодо обміну інформацією відбувається також шляхом розробки багатостороннього інструменту (*MLI*) для внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування, що укладені між окремими країнами у двосторонньому форматі (захід 15 *BEPS*).

З огляду на це слід зазначити, що, згідно з даними ОЕСР, перший обмін податковою інформацією за стандартом *CRS* вже проведено між 117 країнами. Загалом задекларували намір здійснювати обмін і доєдналися до нього вже 123 країни світу.

Час, що минув від перших обмінів, дає змогу зробити певні висновки щодо результативності таких проєктів. Як зазначалося раніше, одним із перших і найбільш ефективних проєктів обміну податковою інформацією є *FATCA*. Ця результативність проявляється у збільшенні прозорості та зменшенні обсягів ухилення від сплати податків, зростанні податкових надходжень, досягненні якісно нового рівня співробітництва.

Так, *FATCA* значно посилила глобальну прозорість, змусивши банки та фінансові установи у понад 110 країнах надавати інформацію про американських клієнтів. Це дозволило *IRS* отримувати доступ до даних про рахунки, які раніше були поза їхнім контролем. За перші кілька років дії закону зібрано мільярди доларів штрафів та податків. Наприклад, у 2018 р. *IRS* повідомила про отримання більш ніж 11,1 млрд дол. США з незадекларованих рахунків. Саме тому *FATCA* загалом вважається ефективним інструментом у боротьбі з ухиленням від сплати податків, а отже, й збільшення податкових надходжень до державного бюджету США.

Своєю чергою, стандарт *CRS* також значно підвищив рівень прозорості у глобальній фінансовій системі, оскільки понад 100 країн та юрисдикцій зобов'язалися надавати автоматичний обмін інформацією. Це зменшує можливості для ухилення від сплати податків через використання офшорних рахунків. Де-факто ухилення від сплати податків через офшори стало набагато складнішим, оскільки податкові органи тепер автоматично отримують інформацію про фінансові рахунки нерезидентів. Це зменшує стимули для громадян і компаній приховувати свої активи за кордоном. Впровадження *CRS* дало можливість багатьом країнам отримати доступ до даних про фінансові активи своїх резидентів за кордоном, що раніше було важко здійснити.

За оцінками ОЕСР, до впровадження *CRS* та інших стандартів обміну інформацією повернуто податків на суму понад 107 млрд євро у вигляді добровільних декларацій і податкових донарахувань у 2009–2021 рр. Проте для максимальної результативності *CRS* потрібно впоратися з низкою викликів, пов'язаних із витратами на впровадження, нерівномірністю застосування та захистом даних. Адже збір і передача великого обсягу фінансових даних породжують питання про захист конфіденційної інформації платників податків. Існують ризики, що ці дані можуть бути використані не за призначенням або можуть потрапити до рук зловмисників через кіберзлочини.

Висновки

Робоча гіпотеза дослідження набула свого підтвердження, оскільки міжнародно-правове співробітництво держав у сфері обміну податковою інформацією є, з одного боку, одним з найбільш ефективних інструментів протидії розмиванню баз оподаткування й ухиленню від сплати податків, а з іншого – досягнення належного рівня податкової прозорості та підзвітності платників податків. Міждержавна кооперація в цій сфері дає змогу підвищити якість контролю за повнотою та своєчасністю сплати податків, усунути асиметрію інформації щодо фінансового стану платників податків, наявності та володіння ними різними об'єктами оподаткування у різних податкових юрисдикціях, у тому числі офшорних.

Основний недолік чинної міжнародної системи оподаткування в тому, що поміж різних податкових юрисдикцій вона дозволяє існування низькоподаткових, можливостями і послугами яких користуються окремі платники податків, як фізичні, так і юридичні особи, для ухилення від сплати податків та/або оптимізації своїх податкових зобов'язань. Зростання глобальної офшорної інфраструктури становить серйозну загрозу стійкості системи публічних фінансів багатьох країн світу. Виникнення офшорів на початку минулого сторіччя зумовлено впливом декількох соціально-економічних і політичних обставин, серед яких, зокрема, такі як податкова політика провідних держав світу після Першої світової війни, трансформація природи багатства та форм його збереження.

Намагаючись отримати переваги у конкурентній боротьбі за міжнародні інвестиції, глобальні фінансові ресурси, окремі країни вдаються до практики недоброзичливої податкової конкуренції. Її сутність полягає в тому, що країни або юрисдикції встановлюють дуже низькі податкові ставки або пропонують спеціальні податкові режими для залучення іноземного капіталу та компаній, що може підривати податкову базу інших країн і сприяти ухиленню від сплати податків. Цей феномен може створювати несправедливі переваги та стимулювати перенесення прибутків між юрисдикціями для зменшення податкового

навантаження, що негативно впливає на доходи державних бюджетів інших країн. У світовій практиці стандартів податкової політики вважається неприпустимим, коли приватні особи чи компанії збагачуються на вільній торгівлі й економічній інтеграції лише для того, щоб отримувати прибутки за рахунок інших країн.

Еволюція міжнародно-правового співробітництва у сфері обміну податковою інформацією, що розпочалося у минулому сторіччі, має якісний прогрес, оскільки відбувається шляхом ускладнення форм такої кооперації. Спочатку співробітництво відбувалося на двосторонній основі фрагментарно між окремими країнами світу, а з поширенням глобалізаційних процесів, масштабуванням цифрових технологій, збільшенням можливостей накопичення та швидкості передавання інформації воно стає дедалі складнішим як за змістом, так і за формою. Зокрема, сьогодні така взаємодія відбувається комплексно, у багатосторонньому форматі. Найвищою формою цієї взаємодії наразі є стандарт автоматичного обміну податковою інформацією *CRS*, до якого доєдналися 123 країни світу.

Результативність міжнародно-правового співробітництва у сфері обміну податковою інформацією безпосередньо залежить від рівня охоплення такої співпраці як за обсягом активів, так і податковими юрисдикціями. На початковому етапі співробітництва щодо обміну інформацією, коли воно було фрагментарним та вибіркоvim, зокрема, обмін інформацією відбувався лише за запитом контролюючих органів, результативність такої співпраці була недостатньою. Починаючи з 2010-х рр., коли провідні держави світу створили проекти глобального та комплексного обміну інформацією (*FATCA*, *BEPS*), ця результативність значно підвищилась.

Практика засвідчує, що *FATCA*, *CRS* загалом є ефективними інструментами для підвищення податкової прозорості, зменшення ухилення від сплати податків та покращення співробітництва між податковими органами різних країн. Їх запровадження допомогло багатьом країнам збільшити податкові надходження та посилити боротьбу з ухиленням від сплати податків, фінансовими злочинами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ / REFERENCE

Devereux, M. P., Auerbach, A., Keen, M., Oosterhuis P., Schön W., & Vella J. (2021). *Taxing Profit in A Global Economy*. <https://www.doi.org/10.1093/oso/9780198808060.001.0001>

IFA Cahiers, (105B). (2020). <https://www.ifa.nl/media/6223/ifacahierivol-105ab-summary.pdf>

Navin, R. (2017). *Information exchange and tax transparency: tackling global tax evasion and avoidance*. Gurgaon: LexisNexis.

Oberson, X. (2023). *International Exchange of Information in Tax Matters: towards global transparency*. 3rd ed. Cheltenham: Edward Elgar.

OECD. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en

OECD. (2024a). *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*. <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

OECD. (2024b). *Statement by The Secretary-General on the Rio de Janeiro G20 Ministerial Declaration on International Tax Cooperation*. <https://www.oecd.org/en/about/news/press-releases/2024/07/statement-by-the-oecd-secretary-general-g20-tax-declaration.html>

Zucman, G. (2015). *Hidden Wealth of Nations. The Scourge of Tax Havens*. The University of Chicago Press, Ltd., London.

| | |
|---|--|
| <p>Брехов, С. С., Коротун, В. І., Сушкова, О. Є., Новицька, Н. В. та ін. (2017). <i>Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України</i>. С. С. Брехов & В. І. Коротун (Ред.). Алерта.</p> | <p>Brekhov, S. S., Korotun, V. I., Sushkova, O. Ye., Novytska, N. V. et al. (2017). <i>Counteracting aggressive tax planning: global experience and challenges for Ukraine</i> (Eds.). Alerta.</p> |
|---|--|

| | |
|---|--|
| <p>Олійник, Я., & Кучерява, М. (2021). Оцінка готовності України до міжнародного автоматичного обміну інформацією в податкових цілях. <i>Фінанси України</i>, (2), 85–97.</p> | <p>Oliinyk, Ya., & Kucheriava, M. Assessment of Ukraine's readiness for international automatic exchange of information for tax purposes. <i>Finance of Ukraine</i>, (2), 85–97.</p> |
|---|--|

| | |
|---|--|
| <p>Пікетті, Т. (2016). <i>Капітал у XXI столітті</i>. Наш формат.</p> | <p>Piketty, T. (2016). <i>Capital in The Twenty-First Century</i>. Our Format.</p> |
|---|--|

| | |
|---|--|
| <p>Рушишин, Н., & Галько, Н. (2016). Міжнародний обмін податковою інформацією: зарубіжний та вітчизняний досвід. <i>Науковий вісник НЛТУ України</i>, 26(2), 241–247.</p> | <p>Rushchyshyn, N. M., & Halko, N. V. (2016). International exchange of tax information: foreign and domestic experience. <i>Scientific bulletin of NLTU of Ukraine</i>, 26(2), 241–247.</p> |
|---|--|

| | |
|---|---|
| <p>Селезень, П. О. (2009). <i>Міжнародно-правове співробітництво держав у сфері оподаткування</i>. [Дис. канд. юрид. наук]. Національний університет державної податкової служби України.</p> | <p>Selezen, P. O. (2009) <i>International legal cooperation of states in the field of taxation</i>. [Thesis of Candidate of Juridical Sciences]. National University of State Tax Service of Ukraine.</p> |
|---|---|

Конфлікт інтересів. Автор заявляє, що він не має фінансових чи нефінансових конфліктів інтересів щодо цієї публікації; не має відносин із державними органами, комерційними або некомерційними організаціями, які могли б бути зацікавлені у поданні цієї точки зору.

Автор не отримував прямого фінансування для цього дослідження.

Сирко Д. Еволюція міжнародно-правового співробітництва держав у сфері обміну податковою інформацією. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2024. № 6. С. 95–110. Серія. Юридичні науки. [https://doi.org/10.31617/3.2024\(137\)07](https://doi.org/10.31617/3.2024(137)07)

Надійшла до редакції 04.09.2024.

Прийнято до друку 01.10.2024.

Публікація онлайн 16.12.2024.