

**Н. М. Герасименко**здобувач кафедри економічної політики та врядування  
Національної академії державного управління при Президентові України

## ВИДИ ТА СТРУКТУРА МЕХАНІЗМІВ УПРАВЛІННЯ ПРОЦЕСАМИ ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ

У статті розкрито структурно-видовий склад механізмів управління процесами обміну податковою інформацією. За масштабом впливу такі механізми включають глобальний та національний, а також регіональний (у країнах, де вагому роль у міжнародному податковому співробітництві відіграють регіональні офіси уповноваженого органу). За методами впливу в статті охарактеризовано політичний, економічний, соціальний, організаційний та правовий механізми.

**Ключові слова:** Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією, Конвенція ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, механізми управління процесами обміну податковою інформацією, обмін податковою інформацією, міжнародне податкове співробітництво.

**Постановка проблеми.** Інтенсифікація транскордонної економічної діяльності та як наслідок інтернаціоналізація бізнесу вимагають адекватної відповіді національних урядів, міжнародних організацій на ці процеси у вигляді створення дієвих механізмів управління процесами обміну податковою інформацією. Наразі у світі в цілому та в окремих країнах відбувається розбудова цих механізмів. Для створення таких механізмів в Україні необхідно проаналізувати наявне наукове підґрунтя.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Досліджуючи теоретичне підґрунтя побудови механізмів управління процесами обміну податковою інформацією, потрібно зауважити, що концептуальну базу із цього питання становлять напрацювання в межах галузі науки «державне управління» щодо сутності, видів та структури механізмів державного управління. Серед останніх публікацій із цієї тематики варто відзначити Р. Рудницьку та О. Сидорчук, які обґрунтували зміст і структуру механізмів державного управління, сформулювали основні принципи їх формування, запропонували узагальнену модель механізму державного управління [5, с. 50]. Т. Ганцюк у своєму дослідженні досить повно узагальнила критерії виокремлення видів механізмів державного управління (за масштабами впливу, за суб'єктом управління, за

методами управління, за функціональним призначенням) [1, с. 23].

Для подальшого дослідження ми використаємо визначення механізмів державного управління, надане авторами Енциклопедії з державного управління: «Способи розв'язання суперечностей явища чи процесу в державному управлінні, послідовна реалізація дій, які базуються на основоположних принципах, цільовій орієнтації, функціональній діяльності з використанням відповідних форм і методів управління» [2, с. 375]. Зауважимо, що хоча напрацювання з питань сутності, видів і структури механізмів державного управління складають концептуальну основу для дослідження механізмів державного управління різними сферами, водночас механізми управління процесами обміну податковою інформацією виходять за межі національних кордонів, тобто не обмежуються суто механізмами державного управління, а й включають наднаціональні складові. Відповідно, цей аспект потребує додаткових наукових досліджень.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є розкриття структурно-видового складу механізмів управління процесами обміну податковою інформацією.

**Виклад основного матеріалу.** Зважаючи на специфіку об'єкта, суб'єктів та процедур обміну податковою інформацією, механізми управління процесами обміном податковою інформацією

єю за масштабом впливу включають принаймні два види: глобальний та національний. При цьому зауважимо, що глобальні механізми включають ті, які розроблені і застосовуються як міжнародними організаціями, так і в межах Європейського Союзу з огляду на те, що міжнародні організації та ЄС гармонізують свою діяльність із питань обміну податковою інформацією та застосовувані форми і методи. У тих країнах, де до процесів обміну податковою інформацією залучаються регіональні офіси уповноважених податкових органів, виділяється ще один вид механізмів управління: регіональний.

У галузі державного управління механізми державного управління залежно від засобів, які переважно використовуються, включають політичні, економічні, соціальні, організаційні та правові, а також комплексні механізми державного управління відповідно до основних сфер суспільної діяльності [2, с. 376]. Застосовуємо цей підхід до дослідження механізмів управління обміну податковою інформацією.

Так, у контексті механізмів управління процесами обміну податковою інформацією політичні механізми формуються і функціонують на двох рівнях: глобальному та національному. Суб'єктами формування політичного механізму на глобальному рівні є міжнародні організації, такі як ООН, ОЕСР, а також угруповання країн, як наприклад ЄС, Велика двадцятка та Велика вісімка. Суб'єктами формування політичного механізму на національному рівні виступають національні уряди в широкому розумінні, які включають вищі органи як законодавчої, так і виконавчої влади, а в контексті здійснення контролю за функціонуванням політичного механізму – і судової влади.

Глобальний та національний політичні механізми управління відрізняються переважно застосовуваними методами управління: якщо на глобальному рівні переважають непрямі методи, а саме рекомендації, поширення кращих практик, стимулювання країн запроваджувати стандарти обміну податковою інформацією, то на національному рівні переважно застосовуються адміністративні методи, що передбачені національним законодавством і визначають повноваження податкових органів та їх регіональних офісів отримувати, запитувати, обробляти, надсилати податкову інформацію.

Економічний механізм управління процесами обміну податковою інформацією передбачає використання інструментів фінансово-еко-

номічного впливу. На глобальному рівні вони передбачають можливість накладання санкцій на окремі юрисдикції, що використовують «шкідливі» податкові режими і не співпрацюють з іншими юрисдикціями в питаннях обміну податковою інформацією; скорочення обсягів торгівлі та іншої форм економічної діяльності з такими юрисдикціями. На національному рівні економічний механізм також базується на застосуванні штрафних санкцій до порушників податкового законодавства, донарахування податкових зобов'язань, дії щодо забезпечення їх виконання.

Соціальний механізм управління процесами обміну податковою інформацією з огляду на специфіку цієї сфери суспільної діяльності має обмежене застосування і проявляється в основному в здійсненні заходів щодо усунення напруг і конфліктів, що можуть виникнути між країнами внаслідок податкової конкуренції, скороченні бюджетних можливостей окремих юрисдикцій внаслідок ухилення від сплати податків та розмивання податкової бази. Основними методами, що застосовуються як на глобальному, так і на національному рівнях, є переговори, посередництво між конфліктуєчими юрисдикціями.

Організаційний механізм управління передбачає визначення цілей, завдань, функцій та методів управління відповідних суб'єктів, тобто формує відповідну організаційну структуру [4, с. 74]. На глобальному рівні організаційну структуру управління процесами обміну податковою інформацією складаються міжнародні організації, які утворені і діють відповідно до міжнародного законодавства. У сучасному світі існує доволі велика кількість міжнародних міжурядових організацій, які в процесі своєї діяльності займаються окремими аспектами оподаткування. Найбільший вплив на розвиток міжнародного співробітництва з податкових питань у повоєнному світі справили Організація Об'єднаних Націй (ООН) та Організація Економічного Співробітництва і Розвитку (ОЕСР). Ці організації вважаються інституційною основою міжнародного співробітництва у сфері оподаткування. Доказом цьому є той факт, що в світовій практиці сформувались дві основні моделі загальних податкових угод: модель ОЕСР та модель ООН, які сьогодні використовуються як основа для двосторонніх міжнародних податкових угод [3].

Відчутну роль у розвитку міжнародного співробітництва у сфері оподаткування у другій по-

ловині XX ст. відігравали і галузеві організації, до яких, у першу чергу, належать організації з обмеженим членством. Серед останніх виділяють такі: Внутрішньо-європейська організація податкових адміністрацій (англ. The Intra-European Organisation of Tax Administrations, IOTA); Між-американський центр податкових відомств (англ. Inter-American Center of Tax Administration, CIAT); Дослідницька група азійського податкового управління та наукових розробок (англ. Study Group on Asian Tax Administration and Research, SGATAR); Центр засідань і досліджень для керівників податкових відомств (фр. Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales, CRÉDAF); Комітет міжнародних організацій податкових відомств (англ. Committee of International Organizations on Tax Administration, CIOTA).

Впливовими майданчиками для просування процесів обміну податковою інформацією в глобальному масштабі є також Форум з податкового адміністрування (англ. The Forum on Tax Administration, FTA), Об'єднаний міжнародний центр інформації про податкові гавані (англ. Joint International Tax Shelter Information Centre, JITSIC).

Водночас наразі найбільшою податковою спільнотою світу є Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією (Глобальний форум) (англ. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, що діє в рамках ОЕСР та налічує 122 члени. Це багатостороння структура, покликана сприяти ефективному дотриманню міжнародних стандартів із прозорості та обміну інформацією для податкових цілей, об'єднанню міжнародних зусиль для боротьби з ухиленням або несплатою податків.

На національному рівні важливою складовою частиною управління процесами обміну податковою інформацією є відповідне організаційне забезпечення, тобто наявність уповноважених управлінських структур, що взаємодіють між собою та податковими органами інших країн. Практична здатність юрисдикції ефективно обмінюватися інформацією залежить від наявності адекватної інституційної бази, тобто сукупності структур, які забезпечують належне безперебійне функціонування певної системи чи механізму на основі легітимно встановлених правил, прийомів і важелів впливу [8]. При цьому така сукупність структур повинна об'єднуватися специфічним способом взаємозв'язків, взаємодій структурних одиниць і виражатися

в нормативно встановлених моделях (або схемах) взаємовідносин цих одиниць.

Дієвість організаційної структури податкових органів щодо обміну податковою інформацією залежить від сукупності таких факторів: виду податків, що є предметом обміну згідно чинних міжнародних договорів; форми обміну (за запитом, спонтанний, автоматичний); наявності централізованої податкової бази даних; прав доступу в підрозділі обміну податковою інформацією до бази даних податкової адміністрації, інших урядових баз даних та публічних і комерційних баз даних; спроможності підрозділу з обміну податковою інформацією отримувати інформацію від третіх сторін.

Правовий механізм управління включає нормативно-правове забезпечення відповідної суспільної діяльності [4, с. 75]. Управління процесами обміну податковою інформацією може базуватися на декількох різних правових інструментах. Серед них, – зокрема, міжнародні податкові угоди, в першу чергу, про уникнення подвійного оподаткування, угоди про обмін інформацією та Конвенція ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (далі – Конвенція). Конвенція від 25 січня 1988 р. (у редакції Протоколу від 27 травня 2010 р.) відкрита для підписання та ратифікації всіма країнами (у тому числі тими, що не входять до ОЕСР) і покликана стати глобальним механізмом міжнародної правової допомоги у податковій сфері і, у першу чергу, в частині обміну податковою інформацією. Конвенція надає можливість не тільки отримувати інформацію щодо окремих осіб і операцій (у разі обміну інформацією за запитом), але і регулярно обмінюватися «масивами» такої інформації. Процедури обміну окремо встановлюються за взаємною домовленістю держав, які беруть у ньому участь [7].

Ключовими правовими документами ЄС, що стосуються обміну інформацією, є:

1) Директива Ради ЄС 2011/16/EU від 15 лютого 2011 року «Про адміністративне співробітництво в галузі оподаткування», що передбачає обмін податковою інформацією за запитом між країнами-членами ЄС, одночасні податкові перевірки у двох і більше країнах-членах ЄС, участь у податкових перевірках та вручення документів на території іншої країни-члена ЄС [6]. Більш того, з 2015 року країни-члени ЄС зобов'язані ввести в дію закони та адміністративні процедури, що передбачають обов'язковий автоматичний (без запиту) обмін інформацією щодо податкових періодів, що починаються з 1 січня 2014 року;

2) Директива Європейського Парламенту та Ради ЄС 2005/60/ЄС від 26 жовтня 2005 року «Про запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів та фінансування тероризму»;

3) Директива Ради ЄС 2003/48/ЄС від 3 червня 2003 року «Щодо оподаткування доходу від накопичення заощаджень у формі виплати відсотків» (в редакції Директиви Ради ЄС 2014/48/EU від 24 березня 2014 року).

Крім того, нещодавно з'явився ще один документ, який регламентує здійснення обміну податковою інформацією – в ході Сьомого пленарного засідання Глобального форуму ОЕСР з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей у Берліні представники 51 країни підписали угоду, що передбачає щорічний автоматичний обмін даними про фінансові рахунки нерезидентів. Цю угоду підписали всі країни-члени ЄС. Водночас деякі країни, що формально не приєдналися до угоди, готові виконувати її положення. Україна також розпочала роботу з підготовки до підписання цієї угоди.

Між правовими механізмами глобального і національного рівнів відбувається взаємопроникнення та обмін формами і методами управління. Так, форми управління на глобальному рівні включають міжнародні договори, які є обов'язковими до застосування для країн, які їх підписали або ратифікували. Таким чином ці міжнародні договори стають частиною національного законодавства і застосовуються в управлінні процесами обміну податковою інформацією на національному рівні. З іншого боку, деякі країни просувають глобальні процеси обміну податковою інформацією через прийняття національних актів, які визнаються міжнародними організаціями кращими практиками і рекомендуються для впровадження іншими країнами. До таких національних актів у першу чергу відноситься вже згаданий Закон США «Про оподаткування іноземних рахунків» (англ. Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA), що є частиною Податкового кодексу США.

Багато країн прийняли рішення запровадити FATCA на міждержавній основі та збирати й обмінюватися інформацією, що вимагається відповідно до FATCA, на підставі Міждержавної Угоди (англ. Intergovernmental Agreement – IGA). Багато із цих країн також зацікавилися питанням посилення інвестицій, зроблених для імплементації IGA, та використання їх з метою встановлення зв'язків з

питань обміну інформацією з іншими юрисдикціями, які запроваджують такі самі правила.

При суттєвій підтримці Великої двадцятки та Великої вісімки та в тісній співпраці з Глобальним форумом, ЄС та іншими зацікавленими сторонами США також розробили стандарт для автоматичного обміну інформацією про фінансову звітність – стандартизовану модель автоматичного обміну (далі – Стандарт), що базується на Моделі 1 IGA, яка передбачає надання інформації щодо податкових резидентів США через уповноважений орган, а не безпосередньо в Службу внутрішніх доходів США, з метою максимальної ефективності та скорочення витрат, як для урядів, так і фінансових установ.

Той факт, що цей Стандарт значною мірою базується на положеннях FATCA та на існуючих стандартах Групи розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням коштів (англ. Financial Action Task Force on Money Laundering – FATF), мають суттєво скоротитись витрати на його впровадження. До того ж, основне навантаження, пов'язане із зобов'язаннями щодо належної перевірки та звітування, припадає швидше на фінансові установи, аніж на уряди країн, багато фінансових установ яких уже знайомі із цими зобов'язаннями, як у зв'язку з FATCA, так і через поширення на них дії цього стандарту в інших юрисдикціях, де вони провадять свою діяльність.

**Висновки і пропозиції.** У роботі обґрунтовано, що механізми управління процесами обміну податковою інформацією виходять за національні кордони, тобто не обмежуються суто механізмами державного управління, а й включають наднаціональні види. Таким чином, за масштабом впливу механізми управління процесами обміну податковою інформацією включають глобальний та національний, а також регіональний (у країнах, де вагому роль у міжнародному податковому співробітництві відіграють регіональні офіси уповноваженого органу).

За методами впливу на процеси обміну податковою інформацією у виділено політичний механізм (на глобальному рівні формується міжнародними організаціями, такими як ООН, ОЕСР, а також угрупованнями країн, як наприклад ЄС, Великою двадцяткою та Великою вісімкою; на національному рівні представлений вищими органами законодавчої і виконавчої влади, а в контексті здійснення контролю – і судової влади); економічний механізм (на глобальному рівні переважають непрямі методи, на національному – адміністративні методи);

соціальний механізм (включає непрямі методи для усунення напруг і конфліктів між країнами, окремими субнаціональними юрисдикціями); організаційний механізм (на глобальному рівні – Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією, галузеві організації, ООН, ОЕСР; на національному рівні – уповноважені податкові органи); правовий механізм (базується на таких правових інструментах, як міжнародні податкові угоди, в першу чергу, про уникнення подвійного оподаткування, угоди про обмін інформацією та Конвенція ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах).

У подальших дослідженнях доцільно детальніше розкрити організаційний механізм управління процесами обміну податковою інформацією, а саме питання розбудови організаційної структури податкових органів, особливо в частині функціоналу щодо обміну податковою інформацією.

#### Список використаної літератури:

1. Ганцюк Т. До проблеми визначення елементів комплексного механізму державного управління. Державне управління та місцеве самоврядування. 2014. Вип. 3(22). С. 17.
2. Енциклопедія державного управління: у 8 т. / Нац. акад. держ. упр. при Президенті України; наук.-ред. колегія: Ю.В. Ковбасюк (голова) та ін. К.: НАДУ, 2011. Т. 2: Методологія державного управління / наук.-ред. колегія: Ю.П. Сурмін (співголова), П.І. Надолішній (співголова) та ін. 2011. 692 с.
3. Кузнецов К.В. Міжнародні податкові договори та тіньова економіка. Вісн. податк. служби. 2005. № 37. С. 55.
4. Орцева О.С. Поняття та основні види механізмів формування та реалізації державної політики у сфері розвитку громадянського суспільства // Наук. пр. [Чорноморського держ. ун-ту ім. Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»]. Сер.: Держ. упр. 2014. Вип. 223, Т. 235. С. 71.
5. Рудницька Р. Сутність і зміст механізмів державного управління та принципів їх функціонування. Публічне управління: теорія та практика. 2014. Вип. 4. С. 50–60.
6. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:32011L0016>.
7. Joint Council of Europe / OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. URL: [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Convention\\_On\\_Mutual\\_Administrative\\_Assistance\\_in\\_Tax\\_Matters\\_Report\\_and\\_Explanation.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Convention_On_Mutual_Administrative_Assistance_in_Tax_Matters_Report_and_Explanation.pdf).
8. Tax Transparency 2014: Report on Progress / OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Paris, 2014. 95 p.

#### Герасименко Н. Н. Виды и структура механизмов управления процессами обмена налоговой информацией

*В статье раскрыт структурно-видовой состав механизмов управления процессами обмена налоговой информацией. По масштабу влияния такие механизмы включают глобальный и национальный, а также региональный (в странах, где важную роль в международном налоговом сотрудничестве играют региональные офисы уполномоченного органа). По методам воздействия в статье охарактеризованы политический, экономический, социальный, организационный и правовой механизмы управления процессами обмена налоговой информацией.*

**Ключевые слова:** Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией, Конвенция ОЭСР о взаимной административной помощи в налоговых делах, механизмы управления процессами обмена налоговой информацией, обмен налоговой информацией, международное налоговое сотрудничество.

#### Gerasymenko N. M. Types and structure of mechanisms for managing the processes of tax information exchange

*The article discloses the structural and specific composition of the mechanisms for managing the processes of tax information exchange. In terms of influence scale, such mechanisms include global and national, as well as regional (in countries where the regional tax offices play an important role in international tax cooperation). According to the types of influence the article describes the political, economic, social, organizational and legal mechanisms for managing the processes of tax information exchange.*

**Key words:** the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, the OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, mechanisms for managing the exchange of tax information, exchange of tax information, international, tax co-operation.