

Герасименко Н.М.,

*аспірант кафедри управління національним
господарством та економічної політики,*

Національна академія державного управління при Президентові України

Зарубіжний досвід у сфері обміну податковою інформацією: останні тенденції та напрями

У статті проаналізовано досвід зарубіжних країн у галузі обміну податковою інформацією. Досліджено процеси міжнародного податкового співробітництва загалом, а також досвід окремих країн у сфері обміну податковою інформацією. Розглянуто такі ключові аспекти, як: причини, що зумовлюють інтенсифікацію співробітництва з питань оподаткування; способи обміну податковою інформацією; міжнародне та національне законодавство, що регламентує процеси обміну податковою інформацією; види податків, щодо яких здійснюється обмін податковою інформацією.

Автором акцентовано увагу на тому, що обмін податковою інформацією є одним із визначальних для побудови транспарентного глобального податкового середовища. На цьому шляху дедалі більшого поширення, поряд із обміном податковою інформацією за запитом, набуває автоматичний та спонтанний обмін.

Ключові слова: міжнародне податкове співробітництво, обмін податковою інформацією, міжнародні податкові організації, обмін інформацією за запитом, автоматичний обмін інформацією, спонтанний обмін інформацією.

Herasymenko N.N. Foreign experience in the field of tax information exchange: recent trends and directions

This article provides analysis of the experience of the foreign countries in the field of tax information exchange. It contains the analysis of the international informational cooperation in general alongside with the experience of the single countries in the area of tax information exchange. Here are considered such key issues as: reasons causing the intensification of cooperation on tax matters, ways of exchange of the tax information, national and international legislation regulating the process of exchange of tax information, types of taxes with respect to which the exchange of tax information is conducted.

The author emphasizes that tax information exchange is very important for forming the transparent global tax environment. In this direction the wider extent in line with the exchange of information of request takes automatic and spontaneous exchange of information.

Key words: international tax cooperation; exchange of tax information; international tax organizations; exchange of information on request; automatic exchange of information; spontaneous exchange of information.

Герасименко Н.Н. Зарубежный опыт в сфере обмена налоговой информацией: последние тенденции и направления

В статье проанализирован опыт зарубежных стран в области обмена налоговой информацией. Исследованы процессы международного информационного сотрудничества в общем, а также опыт отдельных стран в сфере обмена налоговой информацией. Рассмотрены такие ключевые аспекты, как: причины, обуславливающие интенсификацию сотрудничества по вопросам налогообложения; способы обмена налоговой информацией; национальное и международное законодательство, регламентирующее процессы обмена налоговой информацией; виды налогов, относительно которых осуществляется обмен налоговой информацией.

Автором акцентируется внимание на том, что обмен налоговой информацией является одним из определяющих для построения транспарентной глобальной налоговой среды. На этом пути все большего распространения, наряду с обменом налоговой информацией по запросу, приобретает автоматический и спонтанный обмен.

Ключевые слова: международное налоговое сотрудничество, обмен налоговой информацией, международные налоговые организации, обмен информацией по запросу, автоматический обмен информацией, спонтанный обмен информацией.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Збільшення прозорості в процесі обміну податковою інформацією є сьогодні основною тенденцією у сфері міжнародного співробітництва з питань оподаткування. Організація економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР) дотримується свого амбітного плану забезпечити автоматичний обмін податковою інформацією до 2017 р. До цього ж терміну прив'язані плани Європейського Союзу (далі – ЄС) щодо створення центральних реєстрів бенефіціарів організацій і трастів, безумовний доступ до яких отримають податкові органи країн світу. Національне законодавство багатьох країн змінюється з тим, щоб унеможливити транснаціональним корпораціям переведення їхніх прибутків у юрисдикції з нижчим рівнем оподаткування.

Ці істотні фактори посилили рішучість урядів багатьох країн світу здійснювати ефективний обмін податковою інформацією з іншими юрисдикціями. Зміцнення такого виду міжнародного співробітництва дасть можливість не тільки підвищити ефективність боротьби з ухиленням від сплати податків або застосуванням іншими країнами агресивних податкових схем, а й оптимізувати оподаткування, що має, у свою чергу, зменшити дефіцит бюджетів за рахунок збільшення податкових надходжень. У цьому контексті актуальним науково-практичним завданням виступає виявлення основних тенденцій у сфері міжнародного податкового співробітництва та узагальнення досвіду, напрацьованого іншими країнами у сфері обміну податковою інформацією.

Аналіз останніх за проблематикою та виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Питанням міжнародного податкового співробітництва присвятили свої праці багато як вітчизняних, так і зарубіжних учених. Окремим напрямом досліджень є таке явище, як “міжнародна податкова конкуренція”. Поряд із цим ряд науковців досліджували роль та розвиток міжнародних організацій (А.В.Аронов [1], Т.А.Крушельницька [2] та ін.). Також значна увага науковців приділялася дослідженню міжнародних податкових договорів. Водночас можна зазначити, що така форма міжнародного співробітництва, як обмін податковою інформацією на сьогодні залишається не достатньо дослідженою. Серед вітчизняних науковців цією проблематикою цікавилися К.В.Кузнєцов [3; 4] та П.О.Селезень [5], проте в їхніх роботах увага цьому питанню приділяється лише опосередковано. Вважаємо, що ґрунтовне дослідження механізмів обміну податковою інформацією в країнах світу дасть можливість запропонувати шляхи та способи вдосконалення існуючих механізмів в Україні, що, у свою чергу, дасть змогу ефективніше боротися з податковими ухиленнями, відкриє додаткові джерела для наповнення бюджету та справить позитивний вплив на імідж податкових органів України.

Формулювання цілей (мети) дослідження. Стаття має на меті проведення аналізу міжнародного інформаційного співробітництва в податковій сфері як у цілому, так і на прикладі досвіду окремих країн та напрацьовань відповідних міжнародних організацій, визначення останніх світових тенденцій, напрямів розвитку міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією у світі для їх урахування в діяльності податкових органів України.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. Аналізуючи процеси міжнародного податкового співробітництва, а також досвід окремих країн у сфері обміну податковою інформацією, варто розглянути такі ключові аспекти, як: 1) причини, що зумовлюють інтенсифікацію співробітництва з питань оподаткування; 2) способи обміну податковою інформацією; 3) міжнародне та національне законодавство, що регламентує процеси обміну податковою інформацією; 4) види податків, щодо яких здійснюється обмін податковою інформацією.

Юрисдикції найбільш часто здійснюють обмін інформацією зі своїми основними торгівельними партнерами, сусідніми країнами та країнами – членами одних і тих самих міжнародних організацій або угруповань країн, різних за напрямками діяльності та об'єднаних з метою досягнення певних цілей, таких як ЄС, Об'єднаний міжнародний центр інформації про податкові гавані (англ. Joint International Tax Shelter Information Centre, JITSIC), Форум з податкового адміністрування (англ. The Forum on Tax Administration, FTA), Внутрішньо-європейська організація податкових адміністрацій (англ. The Intra-European Organisation of Tax Administrations, IOТА) тощо. Іншими основними причинами для систематичного обміну податковою інформацією є участь у політичних об'єднаннях (як зазначається Новою Зеландією), значна міграція громадян (згідно з даними Сербії), значні інвестиції (приклад Південної Кореї), активна прикордонна діяльність (за інформацією Данії) і велика кількість громадян, які проживають у певному конкретному регіоні (дані Польщі та Великобританії) [9].

На практиці процес обміну інформацією з податкових питань, як правило, здійснюється трьома основними способами. Насамперед потрібно виділити обмін інформацією, що здійснюється на підставі запитів від компетентних органів договірної сторони (за запитом). Другим способом, переважно погодженим за формою і змістом, є періодичний обмін інформацією між податковими владними структурами – так званий обмін в автоматичному режимі. Третій спосіб передбачає спонтанний обмін, прецедентом для якого може бути результат податкової перевірки. Наприклад, якщо податковий орган, здійснюючи перевірку підприємства, визначить, що отримана інформація може становити інтерес для компетентного органу іншої держави, то відповідні відомості може бути передано такому органу згідно з визначеними формою і процедурою.

Для юрисдикцій, що здійснюють спонтанний і автоматичний обмін інформацією, більша частина загального обсягу обміну даними з питань оподаткування припадає на цих два способи обміну інформацією. Слід зазначити, що наразі в Україні не здійснюється обмін інформацією в автоматичному режимі, оскільки інші юрисдикції готові надавати Україні таку інформацію на паритетній основі, а Україна досі не готова збирати та передавати подібні масиви даних. Що стосується спонтанного обміну податковою інформацією – мають місце поодинокі випадки отримання Україною подібної інформації від компетентних органів Данії, Чехії, Італії. Україна, у свою чергу, надсилала податкову інформацію в спонтанному режимі компетентним органам Російської Федерації та Казахстану.

Обмін інформацією може базуватися на кількох різних юридичних механізмах. Правовими підставами для обміну податковою інформацією є міжнародні податкові угоди, насамперед, 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 в податковій сфері, передусім у частині обміну податковою інформацією.

Конвенція дає широке визначення податкової інформації, щодо якої здійснюватиметься обмін (ст. 4): “Сторони обмінюються будь-якою інформацією, яка ймовірно є важливою для адміністрування або забезпечення дотримання законодавства щодо податків, на які поширюється ця Конвенція” [8]. Конвенція надає

можливість не тільки отримувати інформацію стосовно окремих осіб і операцій (у разі обміну інформацією за запитом), а й регулярно обмінюватися “масивами” такої інформації. Процедури обміну окремо встановлюються за взаємною домовленістю держав, які беруть у ньому участь.

Ключовими документами ЄС, що стосуються обміну інформацією, є:

1) Директива Ради ЄС 2011/16/EU від 15 лютого 2011 р. “Про адміністративне співробітництво в галузі оподаткування”, що передбачає обмін податковою інформацією за запитом між країнами – членами ЄС, одночасні податкові перевірки в двох і більше країнах – членах ЄС, участь у податкових перевірках та вручення документів на території іншої країни – члена ЄС [6]. Більше того, з 2015 р. 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 р.;

2) Директива Європейського Парламенту та Ради ЄС 2005/60/EC від 26 жовтня 2005 р. “Про запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів та фінансування тероризму”;

3) Директива Ради ЄС 2003/48/EC від 3 червня 2003 р. “Щодо оподаткування доходу від накопичення заощаджень у формі виплати відсотків” (у редакції Директиви Ради ЄС 2014/48/EU від 24 березня 2014 р.).

Крім того, нещодавно з’явився ще один документ, який регламентує здійснення обміну податковою інформацією. Так, у процесі проведення 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, які формально не приєдналися до угоди, готові виконувати її положення. Україна також розпочала роботу з підготовки до підписання цієї угоди.

Національні законодавства підтримують обмін інформацією. Незважаючи на те, що час від часу виникають деякі перешкоди для його ефективного здійснення, уряди досить швидко вносять необхідні поправки в законодавство для того, щоб воно відповідало міжнародним стандартам. Наприклад, Італія і Південна Корея внесли зміни в існуючі процедури з метою прискорення ратифікації договорів, Нідерландами були внесені поправки у свої внутрішні правила з метою швидшого реагування на запити в рамках обміну інформацією, Індією були розроблені та імплементовані нові форми податкових декларацій.

Безсумнівно, внутрішнє законодавство іноді може завадити дотриманню всіх форм міжнародного обміну інформацією і наданню допомоги іншим країнам в цілях оподаткування. Це той випадок, коли такі країни, як Польща і Сербія, які заявляють, що деякі форми податкового співробітництва, які практикуються на міжнародному рівні, наприклад, допомога у збиранні податків, наразі не можуть бути впроваджені цими юрисдикціями.

Глобальний форум з прозорості та обміну податковою інформацією (далі – Глобальний форум) оцінює відповідність юрисдикцій міжнародному стандарту прозорості та обміну інформацією за запитом. Оцінювання проходить у два етапи: у ході першого етапу проходить ознайомлення з нормативно-правовою базою кожної з юрисдикцій; під час другого етапу проходить оцінювання застосування законодавства на практиці. Після проведеного оцінювання формуються рейтинги, які свідчать про рівень відповідності юрисдикції загальним стандартам.

Станом на січень 2015 р. Глобальний форум завершив перший етап оцінювання в 105 країнах і присвоїв рейтинги в цілому 71 країні після завершення другого етапу оцінювання. Результати загального оцінювання свідчать, що серед 71 країни 20 юрисдикцій мають рейтинг “Відповідають”, 38 юрисдикцій – “Більшою мірою відповідають”, дев’ять юрисдикцій – “Частково відповідають” і чотири юрисдикції – “Не відповідають”. Нижче в табл. 1 наведено розподіл загальних оцінок юрисдикцій, для яких оцінювання за другим етапом було завершено. Додаткові огляди, під час яких вивчають зміни до законодавства, запропоновані юрисдикціям під час оцінювання, тривають в Австрії, на Британських Віргінських островах, Кіпрі, у Люксембурзі.

Таблиця 1

Загальний рейтинг юрисдикцій, де завершений другий етап оцінювання [7]

Назва юрисдикції	Відповідність юрисдикції міжнародному стандарту
Австралія, Бельгія, Канада, Китай, Данія, Фінляндія, Франція, Ісландія, Індія, Ірландія, острів Мен, Японія, Корея, Мексика, Нова Зеландія, Норвегія, Словенія, Південна Африка, Іспанія, Швеція	Відповідають стандарту
Аргентина, Багамські острови, Бахрейн, Беліз, Бермудські острови, Бразилія, Кайманові острови, Чилі, Естонія, колишня Югославська Республіка Македонія (КЮРМ), Гана, Німеччина, Гібралтар, Греція, Гренада, Гернсі, Гонконг (Китай), Італія, Ямайка, Джерсі, Макао (Китай), Малайзія, Мальта, Маврикій, Монако, Монтсеррат, Нідерланди, Філіппіни, Катар, Росія, Сан-Марино, Сінгапур, Словаччина, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Вінсент і Гренадіни, Острови Теркс і Кайкос, Сполучене Королівство, Сполучені Штати	Більшою мірою відповідають стандарту
Андорра, Ангілья, Антигуа і Барбуда, Австрія*, Барбадос, Індонезія, Ізраїль, Сент-Люсія, Туреччина	Частково відповідають стандарту
Британські Віргінські острови*, Кіпр*, Люксембург*, Сейшельські острови	Не відповідають стандарту
Юрисдикції, що не отримали місце в рейтингу, оскільки вони не можуть перейти до другого етапу оцінювання	
Бруней-Даруссалам, Маршаллові острови, Домініка, Мікронезія, Гватемала, Ліван, Ліберія, Панама, Науру, Швейцарія**, Тринідад і Тобаго, Вануату	
* Юрисдикція проходить додатковий огляд, щоб поліпшити свій рейтинг. ** Проведення другого етапу оцінювання Швейцарії залежить від певних умов. Швейцарія проходить додаткове оцінювання в рамках першого етапу	

Як визнання необхідності забезпечення безперервного моніторингу Глобальним форумом було узгоджено, що новий раунд оцінювання буде розпочато в 2016 р., після завершення поточного графіка. Для цього було переглянуто технічне завдання, яке є основою для проведення оцінювання, беручи до уваги попередній досвід проведення

оцінювань і міжнародний досвід у подібних сферах. У жовтні 2014 р. Глобальний форум погодив перелік питань, за якими будуть вноситися зміни до технічного завдання, у тому числі підвищення вимог щодо бенефіціарних власників юридичних осіб та їх класифікації, і наразі ведеться робота над уточненням пропозицій, а також узгодженням процесів, яких необхідно буде дотримуватися під час проведення нового раунду оцінювання.

Завдяки широкій міжнародній підтримці було також досягнуто значного прогресу в імплементації загального глобального стандарту для автоматичного обміну фінансовою інформацією. Серед членів Глобального форуму 89 вже взяли на себе зобов'язання щодо імплементації нового стандарту в 2017 р. або 2018 р., а п'ять юрисдикцій не вказали строки або ще не визначилися (табл. 2). Решта країн – країни, що розвиваються, тому Глобальний форум готується до надання технічної допомоги, щоб допомогти їм в імплементації цього стандарту.

Таблиця 2

Юрисдикції, що взяли зобов'язання з імплементації глобального стандарту для автоматичного обміну фінансовою інформацією [7]

Категорії юрисдикцій	Юрисдикції
Юрисдикції, що зобов'язалися здійснювати перший автоматичний обмін даними в 2017 р.	Ангілья, Аргентина, Барбадос, Бельгія, Бермудські острови, Британські Віргінські острови, Кайманові острови, Чилі, Колумбія, Хорватія, Кюрасао, Кіпр, Чеська Республіка, Данія, Домініка, Естонія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Гібралтар, Греція, Гернсі, Угорщина, Ісландія, Індія, Ірландія, острів Мен, Італія, Джерсі, Корея, Латвія, Ліхтенштейн, Литва, Люксембург, Мальта, Маврикій, Мексика, Монтсеррат, Нідерланди, Ніуе, Норвегія, Польща, Португалія, Румунія, Сан-Марино, Сейшельські острови, Словацька Республіка, Словенія, Південна Африка, Іспанія, Швеція, Тринідад і Тобаго, Острови Теркс і Кайкос, Великобританія, Уругвай
Юрисдикції, що зобов'язалися здійснювати перший автоматичний обмін даними в 2018 р.	Андорра, Антигуа і Барбуда, Аруба, Австралія, Австрія, Багамські острови, Беліз, Бразилія, Бруней-Даруссалам, Канада, Китай, Коста-Рика, Гренада, Гонконг (Китай), Індонезія, Ізраїль, Японія, Маршаллові острови, Макао (Китай), Малайзія, Монако, Нова Зеландія, Катар, Росія, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Сент-Вінсент і Гренадіни, Самоа, Саудівська Аравія, Сінгапур, Сінт-Маартен, Швейцарія, Туреччина, Об'єднані Арабські Емірати
Юрисдикції, що не встановили часові межі чи ще не прийняли зобов'язань	Бахрейн, Острови Кука, Науру, Панама, Вануату

Серед юрисдикцій, що ще не прийняли відповідних зобов'язань, також можна назвати Україну, адже наразі тільки почалася підготовка до імплементації загального глобального стандарту для автоматичного обміну фінансовою інформацією.

Виходячи з основних цілей обміну податковою інформацією, що полягають у забезпеченні виконання податковими органами функцій, передбачених національним законодавством, предметом обміну насамперед є інформація про отриманий юридичною (фізичною) особою прибуток (дохід): дивіденди, відсотки, роялті, директорські гонорари, винагороди за надання незалежних послуг; про доходи від здачі майна в оренду, комісійні, а також інші подібні виплати. Крім інформації,

пов'язаної з адмініструванням прямих податків, учасники обміну за певних обставин можуть вести співпрацю з питань нарахованих податкових зобов'язань і з податку на додану вартість. Інформаційні запити можуть також стосуватися цінових аспектів щодо тих чи інших угод.

Із підписанням Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах Ради Європи/ОЕСР для юрисдикцій став можливим обмін інформацією як щодо прямих, так і непрямих податків, оскільки в багатьох двосторонніх договорах обмін інформацією обмежувався лише непрямими податками. Важливо підкреслити, що загальний обсяг обміну інформацією щодо податку на додану вартість, як правило, є більш значним, ніж щодо прямих податків.

Інструкцією щодо імплементації положень про обмін податковою інформацією для податкових цілей, затвердженою Комітетом з фіскальних справ ОЕСР, що була розроблена з метою регулювання технічних аспектів міжнародного обміну податковою інформацією, передбачається опрацювання вхідного запиту та надання відповіді на поставлені в ньому питання впродовж 90 днів. Цей термін може бути продовжено в разі наявності об'єктивних причин, про що обов'язково повідомляється юрисдикції, яка ініціювала запит. Робочою інструкцією щодо обміну інформацією, розробленою Світовим банком, передбачаються такі самі часові рамки для опрацювання вхідних запитів та підготовки на них відповідей.

Необхідна кількість часу, щоб забезпечити надання запитуваної інформації, в основному залежить від наявності цієї конкретної інформації. Якщо запитувані дані є в розпорядженні компетентного органу, обмін відбувається відносно швидко, тобто в часовому проміжку від двох до шести місяців. Якщо інформація перебуває в розпорядженні інших установ або самого платника податків, залежно від складності запиту, необхідна кількість часу коливається від шести до дванадцяти місяців. В окремих випадках, через особливості збирання інформації, час для підготовки відповіді на запит про надання даних може зайняти більше року. У цілому можна зробити висновок, що держави, як правило, дотримуються згаданих рекомендацій щодо термінів опрацювання запитів, отриманих у рамках обміну податковою інформацією.

Попри те, що мова листування в процесі податкового інформаційного співробітництва не часто згадується серед важливих чинників його успішного здійснення, вона все ж справляє значний вплив на часові межі надання інформації. На значенні мови, якою здійснюється обмін податковою інформацією, акцентують увагу лише дві юрисдикції, а саме Італія та Росія. Згідно з доповіддю, підготовленою в Італії, необхідність здійснення перекладу запитів уповільнює процедури обміну інформацією. Обмін інформацією між Росією та країнами колишнього Радянського Союзу є швидшим через використання російської мови під час оформлення документів, що не потребує перекладу.

На практиці більшість країн обмінюються інформацією частіше з тими країнами, що використовують однакову мову. Серед наявних прикладів можна зазначити регулярний обмін інформацією між Новою Зеландією і Австралією, Великобританією і США, також і між Францією, Бельгією і Люксембургом, активну інформаційну співпрацю між Канадою, Великобританією і США.

Практична здатність юрисдикції ефективно обмінюватися інформацією залежить від наявності адекватної інституційної бази, тобто сукупності інститутів, які забезпечують належне безперебійне функціонування певної системи чи механізму на основі легітимно встановлених правил, прийомів і важелів впливу [10].

У цьому контексті для України важливо дослідити досвід країн-сусідів, розвинених країн світу та країн, що активно розвиваються.

Серед країн – сусідів України, у яких розвинена система обміну інформацією, можна назвати **Угорщину**. Угорщина має велику кількість договорів, які передбачають обмін інформацією з податкових питань. Вона підписала 68 угод про уникнення подвійного оподаткування, з них 66 є чинними, решта договорів вже були ратифіковані Угорщиною, але ще не набули чинності.

Мережа угод про уникнення подвійного оподаткування, укладених Угорщиною, охоплює основних партнерів, включаючи країни – члени ОЕСР та ЄС. Угорщина перебуває в процесі переговорів щодо укладання інших угод про уникнення подвійного оподаткування та протоколів, кожен з яких міститиме положення, які дозволять Угорщині обмінюватися інформацією відповідно до міжнародних стандартів.

Водночас Угорщина ще не підписала жодної податкової угоди про обмін саме податковою інформацією. Разом з тим уряд країни повідомив, що скоро розпочнуться переговори про укладання угод щодо обміну податковою інформацією з вісьмома офшорними юрисдикціями (Барбадос, Бермудські острови, Британсько-Віргінські острови, Гернси, Гібралтар, Джерсі, острів Мен та Ліхтенштейн).

Відповідно до ст. 19 (3) Конституції Республіки Угорщина угорський парламент має право укладати міжнародні договори, які виключно важливі для зовнішніх відносин Республіки Угорщини. Угорщина бере участь в автоматичному обміні інформацією з членами ЄС (Директива Ради 77/799/ЄЕС, ст. 3 та Директива Ради 2003/48/ЄС від 3 червня 2003 р. про оподаткування доходів від заощаджень у формі відсоткових платежів). Відповідно до Директиви ЄС 77/799/ЄЕС від 19 грудня 1977 р. Угорщина також обмінюється інформацією з країнами – членами ЄС.

Для **Німеччини** глобалізація світової економіки є особливо важливим фактором, який формує основу економічного успіху країни. Німецька економіка значною мірою зорієнтована на експорт. Це значно підвищує важливість міжнародного обміну інформацією з податкових питань. Транскордонні бізнес-процеси є частиною діяльності німецьких компаній, тому інформація про них дуже потрібна цій країні для цілей оподаткування.

Німеччина має велику мережу угод про подвійне оподаткування з іншими країнами. Станом на 1 січня 2012 р. Німеччина підписала більше 90 двосторонніх договорів у сфері оподаткування доходів і капіталу з іншими країнами. Німеччина проводить переговори щодо укладання конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, беручи за основу ст. 26 Модельної податкової конвенції ОЕСР. В укладених раніше Німеччиною договорах формулювання щодо обміну інформацією часто відрізняється від ст. 26 Модельної податкової конвенції. Крім того, Німеччиною зараз укладено більше 20 договорів виключно щодо обміну інформацією.

Німеччина має двосторонні угоди про надання допомоги у збиранні податків, як передбачається в ст. 27 Модельної податкової конвенції, тільки з кількома державами, а саме з Австрією, Бельгією, Канадою, Данією, Фінляндією, Францією, Італією, Люксембургом, Нідерландами, Норвегією, Польщею, Швецією та США. Німеччина укладає двосторонні договори про надання допомоги у збиранні податків з іншими країнами тільки там, де дві правові системи є порівнянними.

Більшість запитів направляються Німеччиною до країн – членів ЄС. Це зумовлено більш високим рівнем інтеграції в рамках ЄС. Питома вага автоматичного обміну інформацією в Німеччині тепер більша, ніж обмінів за запитами про надання

інформації. Обмін великими обсягами даних в автоматичному режимі Німеччина здійснює переважно з країнами ЄС.

Серед країн світу, що активно розвиваються, лідируючі позиції у світі сьогодні посідає *Китайська Народна Республіка*. Як і в багатьох сферах, у сфері обміну податковою інформацією останніми роками нею було здійснено прорив.

Китай має велику мережу двосторонніх угод, які передбачають обмін інформацією з податкових питань, а нині веде переговори щодо укладання нових угод, а також переукладання існуючих. Наразі Китай уклав 97 угод про уникнення подвійного оподаткування, дві з яких – специфічні угоди (зі Спеціальним адміністративним районом Гонконг і Спеціальним адміністративним районом Макао), що містять вимоги щодо обміну інформацією. Крім того, Китай уклав угоди про обмін податковою інформацією з вісьмома юрисдикціями. Угоди Китаю охоплюють її основних торговельних партнерів. Китай також прагне укласти договір про обмін інформацією з кожним членом Глобального форуму.

Переважає більшість договорів Китаю відповідають міжнародним стандартам. Однак угоди про уникнення подвійного оподаткування Китаю з Австрією (1991), Брунеєм (2004), Естонією (1998), Ямаїкою (1996), Люксембургом (1994), Малайзією (1985), Тринідадом та Тобаго (2003) не відповідають міжнародним стандартам через обмеження у внутрішньому законодавстві вказаних країн – партнерів Китаю. Китай веде роботу щодо вдосконалення існуючих законодавчих механізмів. Так, Протокол про внесення змін до Угоди про уникнення подвійного оподаткування зі Швейцарією був парафований у березні 2012 р. Передбачається, що Китай продовжить роботу над оновленням угод про обмін інформацією відповідно до ст. 26 Модельної податкової конвенції ОЕСР.

Усі статті про обмін інформацією в угодах Китаю містять положення про конфіденційність, як і внутрішнє законодавство Китаю. Ці положення застосовуються рівною мірою для всієї інформації і документації, що міститься в запитах, отриманих Китаєм, а також відповідях, отриманих від контрагентів. Угоди Китаю також гарантують, що договірні сторони не зобов'язані надавати інформацію, яка буде розкривати торговельну, підприємницьку, промислову, комерційну або професійну таємницю чи розкривати інформацію, яка б суперечила суспільній політиці.

Матеріали, отримані від китайських експертів у рамках дослідження Глобального форуму, свідчать, що здебільшого Китай здатний реагувати на запити про надання інформації в передбачений термін – протягом 90 днів з моменту отримання запиту. Внутрішньодержавні процедури обробки запитів про обмін інформацією в Китаю чітко визначені та, як правило, ефективні на практиці. Проте є невелика кількість зареєстрованих випадків, де компетентний орган Китаю не забезпечив юрисдикцію, що запитувала інформацію, кінцевою відповіддю протягом 90 днів.

Крім ефективного обміну інформацією у відповідь на спеціальні запити, що відповідає міжнародному стандарту, Китай бере участь у здійсненні автоматичного і спонтанного обміну інформацією. Починаючи з 2004 р., Китай обмінюється інформацією на автоматичній основі з кількома ключовими договірними партнерами. Ця інформація, як правило, охоплює певні види платежів, наприклад дивіденди, проценти, роялті, заробітна плата і пенсійні виплати. Китай також розвинув відносини зі спонтанного обміну інформацією з рядом договірних партнерів.

Кілька партнерів Китаю з обміну інформацією забезпечили позитивний зворотний зв'язок щодо спонтанного і автоматичного обміну інформацією з Китаєм.

Компетентний орган Китаю повідомляє, що деякі з його спеціальних запитів про обмін інформацією базуються на інформації, представленій на спонтанній або автоматичній основі.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, як бачимо, наразі у світі відбуваються важливі процеси, що стануть основою для переходу на новий рівень податкової співпраці між учасниками світового співтовариства. На сьогодні дедалі більша кількість країн світу стають учасниками міжнародних податкових угод, якими передбачається обмін інформацією за значно ширшим колом податків та зі значно меншими обмеженнями, ніж це було принаймні п'ять чи десять років тому. Поряд із такою звичною формою обміну інформацією, як обмін за запитом поширення набуває автоматичний і спонтанний обмін інформацією.

Для країн, що розвиваються, важливо не залишатися осторонь процесів міжнародного податкового співробітництва. При цьому необхідно зважати на вигоди від участі в загальносвітових процесах із втратами в разі неучасті в них. Також доцільно спиратися на досвід розвинених країн, які вже пройшли певні етапи на шляху побудови транспарентного податкового середовища, що дасть можливість зекономити ресурси та уникнути певних помилок.

Можна вважати, що окремі аспекти міжнародної співпраці, зокрема обміну податковою інформацією, потребують додаткового дослідження з огляду на значення для кожної країни розробки і неухильного застосування відповідних правил і норм на рівні національного податкового законодавства. У разі правильного підходу до цього питання значну, якщо не всю, частину необхідного регулювання і, при цьому, з досить високим рівнем захисту національних інтересів можна забезпечити як за рахунок односторонніх, національних заходів, так і за допомогою об'єднання спільних зусиль держав.

У цьому контексті першочерговим завданням, яке стоїть перед органами державної влади України, відповідальними за податкову політику та адміністрування податків, є узагальнення досвіду роботи іноземних компетентних органів щодо практичної організації процесів обміну податковою інформацією та систематизація вимог до здійснення обміну податковою інформацією відповідно до існуючих міжнародних стандартів. Це, у свою чергу, сприятиме інтенсифікації міжнародних податкових відносин, максимальному використанню сучасних міжнародно-правових інструментів для цілей виконання внутрішнього податкового законодавства, а також виконанню зобов'язань, що випливають із міжнародних угод, та в цілому створенню позитивного іміджу нашої держави на світовій арені.

Список використаних джерел

1. Аронов А. В. *Налоги и налогообложение* : учеб. пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – М. : Магистр, 2009. – 576 с.
2. Крушельницька Т. А. *Управління податковою системою України в умовах міжнародної економічної інтеграції* : монографія / Т. А. Крушельницька. – Донецьк : Юго-Восток, 2012. – 410 с.
3. Кузнецов К. В. *Міжнародні податкові договори та тіньова економіка* / К. В. Кузнецов // Вісн. податк. служби. – 2005. – № 37. – С. 55–58.
4. Кузнецов К. В. *Підвищення ефективності механізмів державного управління в контексті міжнародних податкових договорів України* : дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02 / Кузнецов К. В. – К., 2006. – 194 с.
5. Селезень П. О. *Обмін податковою інформацією в договорах України про уникнення подвійного оподаткування* / П. О. Селезень // Юрид. Україна. – 2010. – № 8. – С. 54–59.

6. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en /ALL/?uri=CELEX:32011L0016>
7. Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions / Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. – OECD, Paris, 2011. – 224 p.
8. Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Convention_On_Mutual_Administrative_Assistance_in_Tax_Matters_Report_and_Explanation.pdf
9. Tax Transparency 2014: Report on Progress / OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. – Paris, 2014. – 95 p.
10. Work on exchange of information and conclusion / UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters / Geneva, 30 October – November 2006. – 12 p.

References

1. Aronov, A.V., Kashyn, V.A. (2009). *Nalogi i nalogooblojenie*. Moscow: Magistr.
2. Krushelnytska, T.A. (2011). *Upravlinnya podatkovoyu systemoyu Ukrayiny v umovah mizhnarodnoyi ekonomichnoyi integraciyi*. Donetsk: Yugo-Vostok.
3. Kuznyeczov, K.V. (2005). *Mizhnarodni podatkovyi dogovory ta tinyova ekonomika*. *Visnyk podatkovoyi sluzhby*, 37, 55-58.
4. Kuznyeczov, K.V. (2006). *Pidvyshchennya efektyvnosti mexanizmiv derzhavnogo upravlinnya v konteksti mizhnarodnyh podatkovykh dogovoriv Ukrayiny*. PhD thesis.
5. Selezen, P.O. (2010). *Obmin podatkovoyu informaciyeyu v dogovorah Ukrayiny pro unyknennya podvijnogo opodatkovannya*. *Yurydychna Ukrayina*, 8, 54-59.
6. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. Retrieved October 09, 2015, from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=en>
7. Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions. Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (2011). Paris: OECD Publications.
8. Joint Council of Europe / OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Retrieved October 09, 2015, from http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Convention_On_Mutual_Administrative_Assistance_in_Tax_Matters_Report_and_Explanation.pdf
9. Tax Transparency 2014: Report on Progress. OECD / Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (2014). Paris: OECD Publications.
10. Work on exchange of information and conclusion / UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2006). Geneva: UN.