

Наталія Герасименко

Національна академія державного управління при Президентові України

ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОБОТИ ЩОДО ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ

Nataliia Herasymenko

National Academy for Public Administration under the President of Ukraine

ORGANIZATIONAL SUPPORT OF WORK CONCERNING THE EXCHANGE OF TAX INFORMATION

This article for first time investigated organizational support of work on the exchange of tax information in the State Fiscal Service of Ukraine and provided recommendations for its improvement, taking into account instructions of international organizations and experience of other countries that have already passed through the certain stages of making a transparent tax environment. The analysis of organization of the work of the Ukrainian competent authority on the exchange of tax information is made in order to strengthen its institutional capacity. The model of construction of an effective organizational structure is proposed, the use of which will allow qualitative performance of functions assigned to the subdivision and development of the perspective directions of work and strengthening of capacity of the Ukrainian side and ensure equivalence in the exchange of tax information with other countries.

Keywords: international cooperation, tax information exchange, international treaties, organizational structure, exchange of information under request, competent authority.

Постановка проблеми. Важливою умовою повноцінної участі в міжнародних податкових відносинах 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 безперерйне функціонування певної системи чи механізму на основі легітимно встановлених правил, прийомів і важелів впливу – системи обміну податковою інформацією. При цьому така сукупність структур повинна об'єднуватися специфічним способом взаємозв'язків, взаємодій структурних одиниць і виражатися у нормативно встановлених моделях (або схемах) взаємовідносин цих одиниць.

Аналіз останніх досліджень та виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Питання побудови дієвих організаційних структур податкових служб постійно перебувають у полі зору науковців, експертів. Серед таких науковців варто згадати А.Джейкобса, який зокрема доводить, що найбільш дієвою та ефективною моделлю є функціональна організаційна структура податкових органів, що характеризується сегментацією на певних типах платників податків¹. Розкриттю переваг та недоліків типових організаційних моделей функціонування податкових органів, а також виявленню особливостей існуючої моделі в Україні, функціонально зорієнтованої на вид платника податку, присвятив своє дослідження О.Ватаманюк². Аналізу особливостей функціональної та організаційної побудови Державної фіскальної служби України (ДФС України) та розв'язанню практичних проблем структурної організації фіскальних органів присвячено дослідження О.Олійник³.

Проте, незважаючи на значний теоретико-методологічний внесок зазначених науковців, проблеми розбудови організаційної структури податкових органів, особливо в частині функціоналу

¹ Jacobs, A. (2013). Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean. *USAID Leadership in Public Financial Management, Ch. 4.*

² Ватаманюк, О.С. (2014). Типові моделі функціонування податкових органів: порівняльний аспект, *Економіка. Управління. Інновації, 1 (11)*. <http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2014_1_20>.

³ Олійник, О.Д. (2015). Функціонально-організаційна побудова фіскальних органів України. *Фінансове право, 2 (32)*, 67-71.

щодо обміну податковою інформацією, не є завершеними та потребують ретельного науково-методичного опрацювання.

Метою статті є дослідження організаційного забезпечення роботи щодо обміну податковою інформацією в Державній фіскальній службі України та розроблення рекомендацій щодо його удосконалення.

Виклад основного змісту дослідження. Обмін податковою інформацією, що здійснюється згідно з прийнятими державами зобов'язаннями, – важливий інструмент взаємної допомоги в протидії міжнародним ухиленням від оподаткування. Підрозділ, відповідальний за здійснення обміну податковою інформацією на національному рівні, як правило, повинен бути в складі Департаменту міжнародних зв'язків, підрозділу по роботі з великими платниками, або підрозділу, що працює в сфері оцінки ризиків та аналізу. У деяких країнах Департамент міжнародних зв'язків може здійснювати всі функції компетентного органу (переговори та тлумачення податкових угод, взаємні узгоджувальні процедури, угоди про попереднє ціноутворення та обмін податковою інформацією)¹.

Коли країна лише починає здійснювати обмін податковою інформацією, функцію обміну податковою інформацією може здійснювати лише одна особа. Зі збільшенням обсягів обміну інформацією (кількість вхідних та вихідних запитів), підрозділ з обміну податковою інформацією повинен бути створений згідно з повноваженнями визначеного в міжнародних угодах компетентного органу. При цьому можна розглянути багато організаційних опцій.

У таблиці 1 описано моделі організації роботи щодо обміну податковою інформацією.

Підрозділ обміну податковою інформацією повинен мати достатні людські ресурси для того, щоб мати ефективну програму з обміну податковою інформацією. Розмір такого підрозділу в цілому залежить від обсягів здійснюваного ним обміну інформацією. Він повинен в цілому мати в своєму складі податківців з різним досвідом (юридичним, податковим, бухгалтерським, знанням іноземних мов), а також мати достатні фінансові ресурси.

Підрозділ обміну податковою інформацією повинен мати можливість здійснювати моніторинг справ з обміну податковою інформацією. Моніторингова система щодо обміну податковою інформацією повинна бути встановлена для відслідковування вхідних запитів, вихідних запитів та спонтанного обміну податковою інформацією. Система може бути досить простою, особливо якщо обсяг обміну є обмеженим, та може бути удосконаленою з часом у випадку зростання обсягу обміну податковою інформацією. Підрозділ обміну податковою інформацією повинен також мати необхідні інструменти та можливості для навчання та для шифрування і розшифрування інформації, якщо обмін здійснюється в електронному вигляді².

Підрозділу обміну податковою інформацією повинен бути наданий доступ до бази платників податків у випадку, якщо вона централізована, до онлайн публічних реєстрів, відповідних комерційних веб-сайтів, електронних міжнародних телефонних довідників і т.ін. Процеси, що відносяться до обміну податковою інформацією, повинні бути побудовані таким чином, щоб вони не зазнавали збоїв у випадку звільнення чи відсутності відповідального співробітника. Країни повинні мати покрокові інструкції для своїх співробітників щодо обробки інформації.

Згідно з положеннями статті 3 Податкового кодексу, податкове законодавство України складається, зокрема (але не виключно) з чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування³. Функції компетентного органу щодо обміну податковою інформацією згідно з міжнародними договорами, учасником яких є Україна, покладені на Державну фіскальну службу України (ДФС України).

Координацію роботи щодо здійснення ДФС України міжнародних зв'язків станом на 1 лютого 2016 року здійснювалася Департаментом міжнародних зв'язків. Відділ обміну податковою інформацією був структурним підрозділом Департаменту міжнародних зв'язків ДФС України, що безпосередньо здійснював обмін податковою інформацією. Відділ згідно з покладеними на нього завданнями виконував організаційну, координаційну, контролюючу, аналітичну та нормотворчу функції.

¹ A Practical Guide on Exchange of Information for Developing Countries (2013). An ATAF publication. <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/practical_guide_exchange_of_information.pdf>

² Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information) (2006), *OECD*. <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>.

³ *Податковий кодекс 2010* (Верхона Рада України). <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>, ст. 112>.

Моделі організації роботи щодо обміну податковою інформацією

Моделі	Статус підрозділу обміну податковою інформацією	Функції підрозділу обміну податковою інформацією
Модель 1	Підрозділ обміну податковою інформацією на пряму опрацьовує запити, що стосуються вже наявної інформації, так само як і інформації від третіх сторін	Підрозділ обміну податковою інформацією дає завдання регіональним офісам лише якщо потрібне розслідування для того, щоб отримати інформацію. Діяльність за цією моделлю вимагає, щоб співробітники мали досвід роботи податковими аудиторами
Модель 2	Підрозділ обміну податковою інформацією на пряму опрацьовує запити, що стосуються вже наявної інформації	Ця модель вимагає, щоб у співробітників підрозділу обміну податковою інформацією був доступ до баз даних податкового органу. Застосування цієї моделі дозволяє швидко давати відповіді на прості запити про статус резидента, щодо інформації з податкових декларацій і т. ін. Ця модель в цілому вимагає, щоб до підготовки відповідей на складні запити і запити щодо інформації від третіх сторін залучалися регіональні підрозділи
Модель 3	Підрозділ обміну податковою інформацією не опрацьовує на пряму жодних запитів	У цій моделі підрозділ обміну податковою інформацією здійснює всі функції з обміну податковою інформацією за винятком збирання інформації. Підрозділ обміну податковою інформацією реєструє нові запити, перевіряє їх на відповідність і повноту та надсилає їх захищеними каналами електронного зв'язку чи захищеними поштовими каналами у відповідний регіон, де запитувана інформація буде зібрана. Зібрана інформація буде надіслана назад до підрозділу обміну податковою інформацією для надання відповіді іноземному партнеру
Модель 4	Підрозділ обміну податковою інформацією опрацьовує вхідні запити, але не опрацьовує вихідні запити	Усі запити повинні надсилатися до підрозділу обміну податковою інформацією, який може здійснювати ретельний моніторинг усіх вхідних запитів, прискорюючи обробку вихідних запитів, які оброблюються на пряму регіональними підрозділами та підрозділами аудиту центрального рівня
Модель 5	Підрозділ обміну податковою інформацією організований за принципом країни чи географічного регіону	Підрозділ обміну податковою інформацією може бути організований за принципом країни чи географічного регіону. Цей тип організаційної структури може мати переваги за рахунок мовних навиків співробітників підрозділу обміну податковою інформацією та набутого досвіду щодо відповідних інструментів обміну податковою інформацією, обізнаності з процедурами обміну податковою інформацією партнерів з цих питань

Відділ обміну податковою інформацією складався з 6 штатних одиниць і ця чисельність на той час уже була недостатньою та ставила під сумнів своєчасне та якісне дотримання прийнятих міжнародних зобов'язань та запланованих заходів. Порівняно з країнами – сусідами штатна чисельність співробітників ДФС України, які безпосередньо займаються забезпеченням обміну податковою інформацією, була значно меншою. Наприклад, штатна чисельність аналогічного підрозділу Чехії – 14 осіб, Литви – 15 осіб, Польщі – 29 осіб.

Проте, у травні 2016 року ситуація з організаційним забезпеченням обміну податковою інформацією в ДФС України значно погіршилась. У зв'язку з реорганізацією служби та скороченням чисельності її співробітників Департамент міжнародних зв'язків було перетворено в управління в складі Департаменту організації роботи Служби (зі скороченням штатної чисельності з 50 до 20 осіб)¹. Так само відділ обміну податковою інформацією було реорганізовано та передано його

¹ Наказ про затвердження Положення про Департамент організації роботи Служби Державної фіскальної служби України 2016 (Державна фіскальна служба України).

функції відділу міжнародного податкового співробітництва, так само як і функції відділу міжнародних податкових угод, що складається з 7 співробітників. Крім того, цьому відділу було поставлено завдання щодо впровадження “Акту про податкові вимоги до іноземних рахунків” (англ. Foreign Account Tax Compliance Act FATCA)¹ та розробки плану дій щодо пунктів 6, 14 і 15 BEPS (англ. Base Erosion and Profit Shifting) – плану дій ОЕСР з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування².

Звичайно ж, за такої кількості співробітників та навантаження цей структурний підрозділ ДФС України не може якісно виконувати покладені функції та розвивати перспективні напрями роботи. У цьому контексті досить показовим є порівняння із сусідньою Польщею, де на сьогодні польський компетентний орган має юридичну базу для обміну інформацією з 117 юрисдикціями. Згідно з даними Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією, Польщею щороку опрацьовується близько 500 вхідних запитів на отримання інформації³.

Система організації обміну інформацією в Польщі відповідає моделі 2, наведеній в таблиці 1, має трирівневу структуру і включає в себе центральний, регіональний і місцевий рівень (два останні відповідають за підготовку інформації в межах країни, а офіс в Коніні – за міжнародний обмін податковою інформацією). Кожна з 16 Податкових палат у Польщі має в своїй структурі по 4 контактні особи, які відповідають за опрацювання документів у рамках обміну податковою інформацією. У кожному з 400 податкових офісів також є 4 штатні одиниці, що відповідають за опрацювання документів у рамках обміну податковою інформацією. Щороку два рази на рік відбуваються навчальні семінари для осіб, задіяних у здійсненні обміну податковою інформацією.

Обмін інформацією між компетентними органами Польщі та країн ЄС відбувається з використанням спеціальної бази даних CIRCA та захищеної електронної мережі обміну інформацією. На даний час крім обміну інформацією за спеціальними запитами, Польща бере участь також у інших формах адміністративної співпраці, таких як спонтанний та автоматичний обмін інформацією та допомога у стягненні податкового боргу. Крім того, Польща в змозі опрацьовувати запити, що стосуються банківської інформації.

Слід зазначити, що наразі в Україні взагалі 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. В Україні обмін інформацією здійснюється в основному на підставі запитів від компетентних органів договірної сторони (за запитом).

На сьогодні в Україні обмін податковою інформацією здійснюється за моделлю 3, описаній в таблиці 1. Найближчим часом ДФС України матиме велику кількість завдань з реалізації різних рекомендацій, підготовлених в рамках BEPS, включаючи автоматичний обмін інформацією. По-перше, відповідний структурний підрозділ буде потребувати підтримки в просуванні законодавчих змін. По-друге, потребуватиме значної підтримки з боку інших структурних підрозділів ДФС України, включаючи ІТ, методологічного та юридичного, щоб такі ініціативи мали гарантію реалізації.

Реалізація FATCA вимагає значної кількості часу, тому що необхідно підготувати законодавство, інформація повинна бути доведена до відома осіб, яких це стосується, і повинна бути розроблена система комунікації для отримання фінансової інформації від платників податків та безпечного поширення в електронному вигляді. Так само ДФС України повинна готуватись до впровадження європейського аналога FATCA – CRS (англ. Common Reporting Standard, загальний стандарт звітування) згідно із загальноприйнятим стандартом звітності, розробленим ОЕСР.

Імплементация FATCA та програм автоматичного обміну інформацією потребує значного планування та ІТ-ресурсів. План реалізації повинен бути розроблений і він має визначати сферу

¹ Foreign Account Tax Compliance Act / Internal Revenue Service, USA.

<<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>>.

² Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013), OECD. <<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>.

³ Tax Administration: Professional, Modern and Customer-friendly (2014). MF of Poland.

<<http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928348/30lat+DRUK+EN+small.pdf>>.

діяльності, оцінку ресурсів, що залучаються, очікувані результати, відповідальних осіб, строки і підзвітність.

Таким чином бачимо, що на сьогодні обсяг роботи, який має бути виконаний для належного інформаційного співробітництва, не зіставний з кількістю штатних одиниць у підрозділі ДФС України, що поряд із багатьма іншими функціями та завданнями, відповідає за його здійснення. Із зазначеного випливає, що в структурі центрального апарату ДФС України має бути створений окремий підрозділ – Офіс міжнародних зв'язків. До обов'язків Офісу мають бути включені: ведення переговорів з укладання міжнародних податкових угод; проведення процедур взаємного погодження податкових угод; обмін податковою інформацією, аналіз та контроль; дво- та багатосторонні попередні домовленості щодо трансфертного ціноутворення; нагляд та адміністрування програми трансфертного ціноутворення; ініціативи щодо розробки змін до податкового законодавства з метою протидії шкідливій податковій практиці.

Для того, щоб посилити ефективність роботи щодо обміну податковою інформацією в умовах обмеженості людських ресурсів, ми пропонуємо запровадити обмін інформацією між прикордонними регіонами. Наприклад, обмін інформацією в прикордонних регіонах Німеччини, Польщі, Чехії, Словаччини здійснюється безпосередньо місцевими регіональними податковими органами з обов'язковим наданням інформації щодо результатів його здійснення на центральний рівень. Для цього співробітництва мають бути уповноважені регіональні офіси, що діють на основі меморандумів про взаємопорозуміння.

Наступним кроком у співпраці податкових служб України, Польщі, Словаччини та Угорщини мало бути підписання Угоди про співробітництво та обмін інформацією між податковими службами прикордонних регіонів та розробка механізмів такої співпраці. Ми вважаємо, що слід повернутись до цієї роботи, адже проаналізувавши основні причини існування тіньових процесів в економіці західного прикордонного регіону України, можна визначити цей напрям міжнародної співпраці як пріоритетний.

Надання повноважень для обміну податковою інформацією головним управлінням ДФС України у прикордонних областях суттєво б розвантажило підрозділ обміну інформацією центрального рівня, знизило б втрати часу на обробку документації та матеріальні (поштові) витрати, зменшило б кількість документів, що потребують перекладу, та дозволило б оперативніше їх опрацювати. Разом з тим важливо передбачити чіткий механізм передачі інформації з регіонального до центрального рівня, так само як і систему аналізу проробленої роботи на центральному рівні.

Ми пропонуємо дотримуватись трирівневої системи організації обміну податковою інформацією (центральный рівень (ДФС України) – локальний (область) – місцевий (район)). При цьому в органах локального рівня повинні бути створені сектори обміну податковою інформацією, а в органах місцевого рівня – розвинута система контактних осіб – за зразком податкових органів Литви, Польщі, Чехії, Словаччини. Запровадження такої системи потребуватиме внесення змін до організаційної структури відомства та відповідних нормативних документів, що регламентують його діяльність. На підрозділ центрального рівня пропонуємо покласти організаційну, координаційну функцію та функцію здійснення і розвитку безпосередньо міжнародного інформаційного співробітництва.

Підрозділ середнього рівня може здійснювати організаційну діяльність (у межах свого регіону) та забезпечувати підготовку інформації (наприклад, з баз даних про платників свого рівня доступу), що не потребує безпосереднього контакту з платником (тут задіюється підрозділ місцевого рівня відповідно до реєстраційних даних платника податків, щодо якого відбувається обмін інформацією).

Висновки з даного дослідження. Як для розвинутих країн, так і для країн, що розвиваються, важливо не залишатися осторонь міжнародних процесів податкового співробітництва. Для того, щоб бути повноцінними учасниками міжнародних податкових відносин, країнам, що розвиваються, варто скористатися досвідом розвинутих країн, які вже пройшли певні етапи на шляху побудови транспарентного податкового середовища, що дасть можливість зекономити ресурси та уникнути певних помилок.

Аналіз організаційного забезпечення процесів обміну податковою інформацією в ДФС України показав брак людських ресурсів, задіяних у виконання відповідних міжнародних зобов'язань України. Через неспроможність української сторони забезпечити еквівалентність

в обміні податковою інформацією з іншими країнами трапляються випадки, коли не надсилається інформація про результати відпрацювання відповідей іноземних компетентних органів на запити української сторони. Така ситуація, безумовно, шкодить іміджу українського компетентного органу як надійного партнера інформаційного співробітництва та зумовлює відповідне ставлення іноземних компетентних органів при опрацюванні українських запитів.

У цьому контексті, першочерговим завданням, яке стоїть перед органами державної влади України, відповідальними за податкову політику та адміністрування, є інтенсифікація міжнародних податкових відносин, максимальне використання сучасних міжнародно-правових інструментів для цілей виконання внутрішнього податкового законодавства, а також виконання зобов'язань, що випливають із міжнародних угод, та в цілому створення позитивного іміджу України на світовій арені. В умовах поглиблення глобалізації сучасного світу організація ефективного інформаційного співробітництва є одним з пріоритетних завдань, що стоїть перед урядами країн – учасників світового співтовариства. Адже від ефективного обміну інформацією між податковими органами залежить справедливе оподаткування учасників міжнародних економічних відносин.

Перспективні напрями наукових досліджень, на наш погляд, мають стосуватись обґрунтування принципів взаємодії структурних підрозділів всередині органу податкової служби та з подібними структурами податкових служб інших країн.

References:

1. Arturo, Jacobs (2013). Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean, USAID Leadership in Public Financial Management, *Ch. 4*. [in English].
2. Vatamaniuk, O. S. (2014). Типові моделі функціонування податкових органів: порівняльний аспект [The typical models of the functioning of the tax bodies: the comparative aspect], *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii. [Economy. Management. Innovation.] 1 (11)*. <http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2014_1_20> (2017, October, 22) [in Ukrainian].
3. Oliinyk, O. D. (2015). Funktsionalno-orhanizatsiina pobudova fiskalnykh orhaniv Ukrainy, [The functional and organizational system of the tax bodies of Ukraine] *Finansove pravo. [The finance law] 2 (32)*, 67-71 (2017, October, 22) [in Ukrainian].
4. A Practical Guide on Exchange of Information for Developing Countries (2013). An ATAF publication. https://www.oecd.org/ctp/tax-global/practical_guide_exchange_of_information.pdf [in English].
5. Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information) (2006), OECD. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf> [in English].
6. Podatkovyi kodeks vid 2 grudnya, 2010, 2755-VI. [The tax code on December, 2, 2010, 2755-VI] <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (2017, October, 22) [in Ukrainian].
7. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro Departament orhanizatsii roboty Sluzhby Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy, Nakaz Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy on May 4, 2016 (2017, October, 22) [On the approval of the Resolution on the Department of the organization of work of the State Tax Service of Ukraine, the Decree of the State Tax Service of Ukraine on May, 4, 2016] [in Ukrainian].
8. Foreign Account Tax Compliance Act, Internal Revenue Service, USA <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca> [in English].
9. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013), OECD. <<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>
10. Tax Administration: Professional, Modern and Customer-friendly (2014), MF of Poland. <<http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928348/30lat+DRUK+EN+small.pdf>> [in English].