

УЧАСТЬ УКРАЇНИ В МІЖНАРОДНІЙ СИСТЕМІ АВТОМАТИЧНОГО ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ТА ФІНАНСОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ (ЗА СТАНДАРТОМ CRS) В КОНТЕКСТІ КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Адвокатське об'єднання «Бахмач та партнери»
вул. Б. Хмельницького, 23, 01030, Київ, Україна
E-mail: bakhmach@bakhmachandpartners.com

Мета: провести дослідження стану запровадження в Україні системи автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією (за стандартом CRS). **Методи дослідження:** порівняльно-правового аналізу, системного аналізу, пізнавально-аналітичний, системи збору даних та ін. **Результати:** автор доходить висновку, що строки запровадження в Україні системи автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією (за стандартом CRS) не дотримуються. **Обговорення:** обґрунтована необхідність застосування системного підходу при запровадженні в Україні системи автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією (за стандартом CRS) та прискорення розробки проектів законів України та інших нормативно-правових актів.

Ключові слова: План дій BEPS; система автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією (AEOI); стандарт CRS.

Постановка проблеми та її актуальність.

16 січня 2020 року Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», який 11 лютого було направлено на підпис Президента України. Законопроект містить дуже багато різноманітних новацій у податковій сфері.

Одним з завдань, яке виконує Закон – є часткова імплементація Плану дій BEPS в національне законодавство (BEPS від англ. «Base erosion and Profit Shifting» – це проект Організації економічного співробітництва та розвитку з розробки заходів протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку).

Зокрема в Законі реалізовано один з кроків

BEPS, а саме правила щодо «контрольованих іноземних компаній».

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

На сьогоднішній час питання участі України в міжнародній системі автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією (за стандартом CRS) в контексті кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків в Україні досліджені недостатньо з точки зору впливу приєднання України до вказаної системи на кримінальне судочинство. Існуючі праці стосуються в більшій мірі питання послідовності дій, які необхідно вчинити задля приєднання України до системи AEOI. Серед таких робіт слід зазначити роботу Ю.В. Касперович [1]. Цим автором розглянуті кроки, які вчинила Україна задля приєднання до цієї системи. Додатково виникає необхідність визначити правовий зміст системи автома-

тичного обміну податковою та фінансовою інформацією для України та наслідки, які будуть мати місце в результаті приєднання України до цієї системи.

Метою цієї статті є дослідження дійсного стану запровадження в Україні системи автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією (за стандартом CRS) та впливу результатів такого запровадження на суспільні відносини.

Виклад основного матеріалу. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» визначив фізичну особу – резидента України, який контролює іноземну компанію, платником податку щодо прибутку такої контрольованої іноземної компанії.

При цьому, контрольованою іноземною компанією визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи – резидента України або юридичної особи – резидента України.

Це буде означати наступне: якщо український резидент в своєму бізнесі використовує іноземні компанії задля оптимізації оподаткування власного бізнесу, то він буде зобов'язаний сплатити податки від прибутків, отриманих його іноземними компаніями, в Україні.

Відповідно, якщо податки не буде сплачено, то таке правопорушення може бути кваліфіковано за статтею 212 Кримінального кодексу України, як ухилення від сплати податків, адже місцем вчинення злочину буде саме Україна, бо зобов'язання щодо сплати податку виникне саме на території України за новими правилами, встановленими законопроектом № 1210.

Але головним питанням у цьому контексті є можливість виявлення таких злочинів. Адже, задля визначення суми податкового зобов'язання податковий орган має отримати офіційну та достовірну інформацію щодо суми доходів фізичної особи, які отримані нею в результаті контролю за іноземною компанією.

Що стосується кримінального провадження,

яке може бути зареєстровано за фактом несплати сум податків фізичною особою, то знов таки ключовим питанням яке постає в ході розслідування такого провадження є збирання належних та достовірних доказів, які можуть бути визнані як такі судом в майбутньому.

І відповіддю на питання звідки надійде в Україну інформація щодо фактів отримання іноземних доходів фізичною особою, є можливість отримання такої інформації через систему автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією (AEOI) за стандартом CRS (Common Reporting Standard).

Відразу зазначимо, що стандарт CRS – це загальний стандарт звітності (Common Reporting Standard), який використовуються як в системі автоматичного обміну фінансовою інформацією (standard on Automatic Exchange of Information – Стандарт AEOI), так і в система обміну інформацією за запитом (standard of Exchange of Information on Request – Система EOIR). У цій статті ми зупинимось саме на системі автоматичного обміну. Що ж представляє собою ця система та які перспективи приєднання до неї України? Система автоматичного обміну фінансовою інформацією (AEOI) фактично була створена у 2014 році. Як згадано вище, поруч з AEOI існує також Система обміну інформацією за запитом (EOIR), яка була створена ще раніше – в 2002 році. Дві ці систему обміну AEOI та EOIR фактично доповнюють один одну, працюючи разом для підвищення ефективності зусиль податкових органів різних країн у вирішенні питань ухилення від сплати податків.

Система EOIR, як свідчить сама її назва (обмін інформацією за запитом) стосується окремих випадків обміну, коли компетентний орган однієї держави звертається до компетентного органу іншої держави за конкретизованою інформацією на підставі двосторонньої угоди між країнами про обмін податковою та фінансовою інформацією.

AEOI за своєю сутністю є універсальним механізмом обміну, який надає можливість країні-учасниці системи отримати фінансову інформацію по всіх своїх резидентах-громадянах та компаніях, які мають банківські рахунки за кордоном.

В даній публікації ми детально зупинимось на Системі автоматичного обміну фінансовою інформацією (АЕОІ).

Сутність системи АЕОІ полягає в тому, що вона вимагає від фінансових установ країн – учасниць повідомляти інформацію про рахунки, що належать фізичним та юридичним особам-нерезидентам (включаючи трасти та фонди), своїм податковим органам. Податковий орган потім передає таку накопичену інформацію країнам, які перебувають в системі автоматичного обміну. І, таким чином, ця важлива інформація потрапляє в ті країни, резидентами яких є особи, що мають закордонні рахунки.

Слід зазначити, що хоча первісно система АЕОІ створювалася як інструмент для боротьби з офшорами та іншими низькоподатковими юрисдикціями (ОЕСД вказувало на значну кількість грошей, які утримуються в офшорних зонах, внаслідок чого платники податків не сплачували податки в країнах своєї резидентності), фактичним наслідком запровадження системи обміну фінансовою інформацією стало фактично повне скасування такої основи світової фінансової системи як банківська таємниця.

Стандарт АЕОІ визначає інформацію про фінансовий рахунок, яку необхідно обміняти, фінансові установи, які повинні звітувати, типи рахунків та платників податків, інформація щодо яких підлягає обміну. Тип інформації про рахунки, про яку слід повідомляти, включає залишки на рахунках, відсотки, дивіденди, виручку від продажу та викупу фінансових активів.

Історія АЕОІ CRS потребує додаткового дослідження. Як зазначено на офіційному сайті ОЕСД [2] Спільний стандарт звітності (CRS) для автоматичного обміну фінансовою інформацією (АЕОІ), розроблений у відповідь на запит G20 і затверджений Радою ОЕСД 15 липня 2014 року.

ОЕСД визнає [3], що стандарт дуже схожий на модель, яку багато юрисдикцій використовують для впровадження закону США про отримання інформації про закордонні рахунки американських платників податків

(Foreign Account Taxpayer Compliance Act – FATCA) 2010 року.

Рішенню ОЕСД 15 липня 2014 року передували наступні етапи.

У 1988 році було відкрито для підписання Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, далі – МСМААТМ).

У 1992 році було опубліковано Модельну податкову конвенцію ОЕСД (OECD Model Tax Convention), стаття 26 якої була присвячена обміну інформацією.

На початку 2000-років було створено Глобальний форум з питань прозорості та обміну інформацією для податкових цілей. В межах Глобального форуму, який об'єднав у багатосторонньому форматі як країни ОЕСД, так і країни, що не входять до ОЕСД, розпочалася активна робота в напрямку подальшого розвитку європейського законодавства з питань прозорості та обміну інформацією для податкових цілей та моніторингу його дотримання. Глобальний форум став ключовим міжнародним органом, що працює над впровадженням міжнародних стандартів податкової прозорості.

Спочатку ключові характеристики системи ЕОІР знайшли своє відображення у Типовій угоді ОЕСД про обмін податковою інформацією від 2002 року.

У 2014 році було підписано Багатосторонню угоду (деякі джерела іменують цю угоду конвенцією) компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information - CRS MCAA), яка фактично стала базовим документом у напрямку міжнародного співробітництва по автоматичному обміну фінансовою інформацією.

У 2018 році використання нового глобального стандарту для АЕОІ значно розширилося, 100 урядів обмінялись інформацією про фінансові рахунки нерезидентів.

У звіті за червень 2019 року ОЕСД зазначає, що 154 юрисдикції тісно співпрацюють у рамках Глобального форуму з питань прозорості

та обміну інформацією для цілей оподаткування (Глобальний форум) [4].

Додатково слід розглянути нормативне підґрунтя CRS AEOI. Отже нормативною базою для CRS AEOI є наступні міжнародні правові акти:

Конвенція про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters – МСМААТМ) від 25.01.1988 року зі змінами та доповненнями [5];

Стаття 26 Модельної податкової конвенції OECD (OECD Model Tax Convention) від 1977 року у останній ревізованій версії від 21.11.2017 року [6];

Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін фінансової інформацією (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information – CRS MCAA) від 29.10.2014 [7];

Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters – (друге видання CRS), від 15.07.2014 року у редакції, опублікованій 27.03.2017 [8].

Виникає питання щодо появи AEOI в Україні. 11 грудня 2017 року Міністерство фінансів України представило широкому загалу Дорожню карту із впровадження міжнародних стандартів прозорості та обміну інформацією в податковій сфері «Податкова прозорість: EOIR / AEOI CRS» в Україні, в якій детально розписані етапи інтеграції України до цієї системи.

В дорожній карті були задекларовані амбітні плани України – розпочати обмін у рамках AEOI у 2020 році. Але цього не сталося.

Фактично для запровадження системи AEOI Україна мала пройти такі кроки:

Крок 1: Приєднання до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 1998 року (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, МСМААТМ) та ратифікація цієї Конвенції задля імплементації в національне законодавство.

Крок 2: Приєднання до Багатосторонньої угоди про співробітництво між компетентними органами з питань автоматичного обміну

інформацією по стандарту CRS (Multilateral Competent Authority Agreement – угода МСМАА, укладена на підставі статті 6 Конвенції МСМААТМ).

Крок 3: Створення технічної бази задля участі в автоматичному обміні інформацією, яка буде відповідати вимогам стандарту CRS.

Стан виконання на сьогодні такий:

Крок 1: Виконаний.

17 грудня 2008 року Верховна Рада ратифікувала Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах МСМААТМ (Закон України № 0107 «Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах»), до якої Україна приєдналася ще 20 грудня 2004 року.

Крок 2: Цей крок у ході виконання.

Україна є членом Глобального форуму з 2013 року.

Для підписання CRS МСМАА попередньо необхідно підготувати та прийняти національну законодавчу базу, яка дозволить реалізувати у практичній площині автоматичний обмін інформацією по стандарту CRS.

Свого часу Міністерство фінансів України у посібнику «Податкова прозорість: EOIR/AEOI CRS. Посібник із впровадження» зазначало, що підзвітні фінансові установи мають керуватися юридичною вимогою, що зобов'яже їх розпочати процеси дью ділідженс, тому закони як такі повинні вчасно набути чинності. Таким чином, першочерговим завданням є підготовка законодавства до впровадження стандарту AEOI. Підзвітні фінансові установи мають керуватися юридичною вимогою, що зобов'яже їх розпочати процеси дью ділідженс, тому закони як такі повинні набути чинності до 1 січня 2019 року, щоб виконати план, згідно якого обмін у рамках AEOI почнеться у 2020 році.

Серед вже прийнятих законодавчих актів в цій площині можна виокремити: Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р., Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду

ставок окремих податків і зборів» від 23.11.2018 р.

Згаданий у самому початку цієї статті законопроект № 1210 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» є також дуже суттєвим кроком у цьому напрямку. Але цього недостатньо.

Ряд депутатських законопроектів щодо врегулювання у Податковому кодексі України питань міжнародного обміну інформацією було внесено на розгляд до Верховної Ради України, але не було до сьогодні розглянуто.

Потребує змін законодавство щодо банківської таємниці в частині надання інформації про стан рахунків фізичних осіб органам ДФС і не тільки за їх запитом, а й в автоматичному режимі.

При Міністерстві фінансів України ще в серпні 2018 року створено робочу групу з питань реалізації плану протидії стратегіям та практикам розмивання бази оподаткування та виведення прибутків з-під оподаткування (План дій BEPS).

Одним із завдань роботи групи Міністерство визначило розробку законопроектів, які будуть регулювати, в тому числі, питання впровадження міжнародних стандартів для автоматичного обміну інформацією. За результатами роботи групи Мінфіном в жовтні 2018 року було оприлюднено законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування». Законопроект з жовтня знаходився на обговоренні в Міністерстві, а також публічно обговорювався в суспільстві, але до Верховної Ради України він так і не був внесений.

Разом з тим, питання, які намагалися врегулювати у вказаному законопроекті, частково були перенесені та вирішені законопроектом № 1210 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних

неузгодженостей у податковому законодавстві», хочу й і не в повному обсязі. То того ж, цей закон досі не підписаний Президентом України.

27 грудня 2018 р. було прийняте Розпорядження Кабінету Міністрів України від «Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику», яким підписання міжнародної угоди МСАА CRS було включено у якості необхідного заходу задля реалізації такого концептуального напрямку реформування, як протидія розмиванню податкової бази та посилення функції аналізу трансфертного ціноутворення.

Тобто станом на квітень 2020 року можна стверджувати, що плани України щодо прийняття законодавчої бази для здійснення автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією реалізовані лише частково. Чіткі строки приєднання України до Багатосторонньої угоди МСАА невідомі. Це підтверджується також інформацією, яка була розміщена на сайті OECD в звіті за червень 2019 року. Згідно з цим документом Україну віднесено до списку країн, які не встановили дату початку участі в системі автоматичного обміну.

Крок 3: Відкрите питання.

Вичерпний перелік технічних параметрів, які мають бути дотримані державними органами задля забезпечення участі в обміні інформацією, фактично відсутній.

Основними вимогами є належний рівень управління інформаційною безпекою, забезпечення конфіденційності а також уведення в дію необхідних інформаційно-технологічних та адміністративних систем. Під інформаційно-технологічними та адміністративними системами мається на увазі, зокрема функціональність системи звітності фінансових установ, система ефективного використання отриманої податкової та фінансової інформації.

Позитивні сигнали від компетентних державних органів України про створення відповідних технічних систем управління інформаційною безпекою та забезпечення конфіденційності поки що не надходять, наскільки існуюча система звітності фінансових

установ відповідає вимогам АЕОІ також є відкритим питанням.

Готовність вказаних систем до обміну в системі АЕОІ в будь-якому разі має бути додатково підтверджена представниками Глобального форуму шляхом проведення оцінювання. Терміни проведення такого оцінювання наразі невизначені.

Разом з тим додає оптимізму той факт, що наприкінці 2019 року Верховна Рада України прийняла 3 закони щодо FATCA, а саме, ратифікувала Угоду між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA), прийняла закони «Про внесення змін до Податкового кодексу України» у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) № 323-IX від 3 грудня 2019 року та Про внесення змін до деяких законів України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) № 322-IX від 3 грудня 2019 року.

Це свідчить про те, що рух в напрямку приєднання України до систем обміну фінансовою інформацією продовжується, адже система обміну інформацією за FATCA є подібною до систем обміну за стандартами CRS.

Таким чином, дата початку участі України у системі автоматичного обміну фінансовою інформацією (Стандарт АЕОІ) є сьогодні відкритою зважаючи на таке:

- Україною не здійснений повний перелік заходів задля підписання CRS МСАА, зокрема, не прийняте відповідне законодавство;

- дата підписання CRS МСАА Україною не визначена;

- технічна база, необхідна для участі України в автоматичному обміні, формується, але на якій стадії виконання знаходяться ці підготовчі

заходи, наразі невідомо.

Висновки. Запровадження в Україні системи автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією за стандартом CRS є важливим етапом на шляху інтеграції України в Європейське співтовариство.

Це питання становить інтерес для юридичної науки, оскільки буде мати безумовний вплив на правозастосування у галузі податкового та кримінального права і процесу.

Література

1. Касперович Ю.В. Підвищення ефективності податкового контролю в Україні на основі реалізації міжнародних інструментів автоматичного обміну податковою інформацією. *Аналітична записка. Серія «Економіка»*. 2019. № 8.

2. Common Reporting Standard. OECD: веб-сайт. URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>.

3. Automatic Exchange of Information. OECD: веб-сайт. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm>.

4. OECD Secretary-General Report to the G20 finance ministers and central bank governors. June 2019, Japan. URL: <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf>.

5. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. OECD-ilibrary: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/OybGmQj>.

6. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD-ilibrary: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/CybGTwx>.

7. Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information. URL: <https://cutt.ly/RybGPG9>.

8. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition. OECD-ilibrary: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/OybGHuo>.

References

1. Kasperovych Yu.V. Pidvyshchennia efektyvnosti podatkovoho kontroliu v Ukraini na osnovi realizatsii mizhnarodnykh instrumentiv avtomatychnoho obminu podatkovoiu

Бахмач А. А.

informatsiieiu. *Analitychna zapyska. Seriya «Ekonomika»*. 2019. № 8.

2. Common Reporting Standard. OECD: veb-sait. URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>.

3. Automatic Exchange of Information. OECD: veb-sait. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm>.

4. OECD Secretary-General Report to the G20 finance ministers and central bank governors. June 2019, Japan. URL: <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf>.

5. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. OECD-ilibrary: veb-sait. URL: <https://cutt.ly/OybGmQj>.

6. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD-ilibrary: veb-sait. URL: <https://cutt.ly/CybGTwx>.

7. Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information. URL: <https://cutt.ly/RybGPG9>.

8. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition. OECD-ilibrary: veb-sait. URL: <https://cutt.ly/0ybGHuo>.

A. Bakhmach

**PARTICIPATION OF UKRAINE IN AN INTERNATIONAL SYSTEM
OF TAXATION AND FINANCIAL INFORMATION EXCHANGE
(IN ACCORDANCE WITH CRS STANDARDS) IN THE CONTEXT
OF CRIMINAL RESPONSIBILITY FOR THE AVOIDANCE
OF TAX PAYMENTS IN UKRAINE**

Bakhmach and Partners law firm
B. Khmelnytsky str., 23, 01030, Kyiv, Ukraine
E-mail: bakhmach@bakhmachandpartners.com

Purpose: system of automatic exchange of financial information (AEOI) was established in 2014 as a universal mechanism of financial information exchange between the countries, participants in abovementioned system.

The process of becoming a member of AEOI gives the taxation organizations of the countries-participants of the system an opportunity to obtain financial information about their tax residents, who are accountable for having bank accounts abroad.

As a result of abovementioned system, the falsification and hiding of real income of the citizens abroad becomes impossible, thus it becomes easier for the country to trace the evidence of tax payment avoidance. The aim of the work is to research the process of automatic taxation and financial information exchange system establishment in Ukraine (in accordance with CRS standards). **Research methods:** methods used in this research goes as following: comparative-law analysis, systematic analysis, cognitive-analytical, data base analysis etc. **Results:** author arrives at the conclusion that the dates of establishment of the automatic taxation and financial information exchange system in Ukraine (in accordance with CRS standards) in Ukraine are not being followed sufficiently. **Discussion:** in this paper author discusses the importance of systematic and methodological establishment of the automatic taxation and financial information exchange system in Ukraine (in accordance with CRS standards) as well as suggests the methods that would efficiently speed up the process of law enforcement project development in Ukraine as well as other normative-law acts.

Keywords: BEPS Action Plan; automatic tax and financial information exchange system (AEOI); CRS standard.