

DOI: <https://doi.org/10.32689/2523-4536/63-4>
УДК 346

Кришталь Г. О.

доктор економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування,
Навчально-науковий інститут управління, економіки та бізнесу
ПрАТ «ВНЗ «Міжрегіональна Академія управління персоналом», м. Київ
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3420-6253>

Цимошинська О. В.

кандидат економічних наук, доцент,
заступник завідувача кафедри обліку і оподаткування,
Навчально-науковий інститут управління, економіки та бізнесу
ПрАТ «ВНЗ «Міжрегіональна Академія управління персоналом», м. Київ
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2277-3317>

Kryshstal Halyna

DCs in economic, Assistant Professor of Accounting and Taxation Department,
Interregional Academy of Personnel Management, Kyiv

Tsimoshynska Oksana

Cand. Sc. (Econ.), Deputy Head of the Department of Accounting and Taxation,
Interregional Academy of Personnel Management, Kyiv

АВТОМАТИЧНИЙ ОБМІН ІНФОРМАЦІЄЮ У СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

AUTOMATIC EXCHANGE OF INFORMATION IN THE TAX LAW SYSTEM

Автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки представлений у FATCA та Загальному стандарті звітності. Зазначено, що у директиві передбачено об'єктивні критерії, за яких автоматичний обмін рішеннями податкових органів не відбувається. У ЄС представлено всі різновиди автоматичного обміну інформацією, тоді як у світі поки що набули поширення лише два: автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки; автоматичний обмін міжкраїною звітністю. Проаналізовано фінансові правовідносини, які є організаційними, тому автоматичний обмін інформацією кваліфікований як інститут обох галузей права. Особливістю фінансових відносин є майновий характер, який має відносини з приводу автоматичного обміну інформацією: його предметом є відомості фінансово-економічного характеру, а сам він є заходом податкового адміністрування або податкового контролю. Автоматичний обмін інформацією є інститутом фінансового права та відповідає організаційно-майновому критерію. Його виділення як інституту податкового права впливає із самого змісту автоматичного обміну інформацією: він є заходом податкового адміністрування чи податкового контролю, яке є предметом відомості фінансово-економічного характеру.

Ключові слова: обмін інформацією, інформація, податки, фінансово-економічні відомості, автоматичний обмін інформацією.

It is considered that the automatic exchange of financial account information presented in FATCA, the General Reporting Standard, is also regulated at the level of Model Rules (Model Rules are mandatory disclosure to counteract agreements to circumvent the General Reporting Standard and transparent offshore structures). It is noted that the directive provides for objective criteria according to which there is no automatic exchange of decisions of tax authorities. All types of automatic information exchange are represented in the European Union, while so far only two types of automatic information exchange have become widespread in the world: automatic exchange of information on financial accounts and automatic exchange of interstate reporting. The author analyzes the financial relations, which are organizational, so the automatic exchange of information is qualified as an institution of both branches of law. A feature of financial relations is the property nature, which has a relationship regarding the automatic exchange of information: its subject is information of a financial and economic nature, and he himself is a measure of tax administration or tax control. Automatic exchange of information is an institution of financial law and meets the organizational and property criteria. In summary, the automatic exchange of information is part of the system of measures of international cooperation of tax authorities, along with the provision of legal assistance in tax matters and the implementation of foreign tax requirements for tax collection, it is also an institution of international tax law. Its allocation as an institution of tax law follows from the very content of the automatic exchange of information: it is a measure of tax administration or tax control, which is the subject of information of a financial and economic nature. The automatic exchange of information between the member states of the European Union and the United States of America is currently aimed at providing participants with all the necessary conditions for work and development not only in the legal field, but also in the economic, namely tax.

Keywords: information exchange, information, taxes, financial and economic information, automatic information exchange.

Постановка проблеми. Вивчення історії становлення та розвитку автоматичного обміну інформацією дає змогу виявити основні види автоматичного обміну інформацією. Сьогодні автоматичний обмін інформацією можна визначити як сукупність відносин, що виникають із приводу регулярного прийому та передачі заздалегідь визначених відомостей фінансово-економічного характеру, між власниками інформації та особами, уповноваженими на її збирання та обробку з податковою метою.

Основними видами цього правового явища можна вважати: автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки; автоматичний обмін міжкрайною звітністю; автоматичний обмін рішеннями податкових органів; автоматичний обмін інформацією про транскордонні схеми податкового планування.

Видається доцільним розгляд даних видів автоматичного обміну інформацією через аналіз тих джерел, у яких вони закріплені. В Україні приділяється значна увага вивченню проблематики автоматичного обміну інформацією між суб'єктами господарювання та державними органами, пропонуються різні варіанти вирішення конкретних правових завдань, перш за все у сфері валютного, митного, податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розроблення питань теорії і практики автоматичного обміну інформації в частині податкового права здійснили українські та зарубіжні вчені: І.Л. Бачило, Н.Н. Ковальова, Д.Н. Бахрах, Б.В. Російський, Ю.Н. Старілов, Л.Л. Попов, Ю.І. Мигачов.

Кваліфікація автоматичного обміну інформацією як правового інституту вимагає відповіді на питання про те, до якої галузі права можна віднести це поняття. Це питання є складним через те, що віднесення автоматичного обміну інформацією до системи заходів міжнародного співробітництва наводить на думку, що це інститут не податкового, а адміністративного права. А наявність поняття «інформація» у назві аналізованого правового явища може призвести до висновку про те, що це інститут інформаційного права.

Так, на думку І.Л. Бачило, «предметом, який формує спеціальну галузь відносин, умовно званих інформаційними, є сукупність реально існуючих матеріалізованих результатів творчості та праці, втілених в інформації за різноманітності форм її прояву та сформованих на цій основі інформаційних ресурсах та засобів та технологій роботи з інформацією (інформаційні технології)» [1].

На думку Н.Н. Ковальової, «предмет інформаційного права – це сукупність суспільних відносин, різноманітних за змістом: 1) відносини, що виникають щодо здійснення права на інформацію; 2) відносини, що виникають під час застосування інформаційних технологій та засобів їх забезпечення; 3) відносини, що виникають під час забезпечення інформаційної безпеки» [2].

Таким чином, із позиції доктрини окремі аспекти автоматичного обміну інформацією як правового явища стикаються з предметом інформаційного права, але автоматичний обмін інформацією у цілому не є інститутом даної галузі права.

Якщо говорити про предмет адміністративного права, то, на думку Д.М. Бахрах, Б.В. Російського та Ю.Н. Старілова, «це система суспільних відносин, що виникають під час здійснення владної діяльності публічною адміністрацією з виконання законів, актів правосуддя, публічних договорів» [3].

Л.Л. Попов та Ю.І. Мигачов виходять із подібного підходу до предмета адміністративного права, включаючи: «а) управлінські відносини, у яких безпосередньо реалізуються завдання, функції та повноваження виконавчої влади; б) відносини, пов'язані з організацією державної служби; в) відносини, пов'язані зі здійсненням адміністративної юрисдикції» [4]. Іншими словами, предметом адміністративного права є управлінські відносини, до яких можуть бути віднесені відносини, пов'язані зі здійсненням автоматичного обміну інформацією.

Із погляду представників науки фінансового права воно «регулює організаційні суспільні відносини, що складаються у процесі публічної фінансової діяльності, а норми фінансового права завжди пов'язані з регулюванням відносин із приводу виконуваних у процесі публічної фінансової діяльності розподільчої, контрольної та стимулюючої функцій під час розподілу суспільного продукту та національного доходу у грошовій формі» [4].

Інші вітчизняні дослідники виходять з аналогічного підходу до предмета фінансового права, яким є «суспільні відносини, що виникають у процесі діяльності держави та муніципальних утворень щодо планомної освіти, розподілу та використання фінансових фондів (фінансових ресурсів) із метою фінансового забезпечення реалізації їхніх завдань та функцій» [3].

Мета статті полягає у визначенні основних видів автоматичного обміну інформацією у сфері податкового права з метою поліпшення соціального та економічного становища країни на прикладі ЄС та США.

Виклад основного матеріалу. Автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки представлений у FATCA та Загальному стандарті звітності. Зазначимо, що Загальний стандарт звітності сам по собі не є джерелом права. Щоб він набув правової форми, необхідна його імплементація у національне законодавство.

Автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки за правилами FATCA та Загального стандарту звітності має певні подібності, відмінності та особливості. За підсумками аналізу обох джерел можна зробити висновок про те, що FATCA має більш вузьку сферу застосування

та зобов'язує закордонні фінансові установи до надання меншої кількості відомостей, а отже, менш обтяжливий для них. При цьому FATCA охоплює більше нефінансових зарубіжних установ, аніж Загальний стандарт звітності. Такий дисбаланс між FATCA та Загальним стандартом звітності може призвести до того, що платники податків, які прагнуть обійти правила автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки, будуть використовувати нефінансові установи США з метою обходу правил Загального стандарту звітності.

Автоматичний обмін міждержавною звітністю представлений у Стандарті обміну міждержавною звітністю. Як і у випадку із Загальним стандартом звітності, Стандарт обміну міждержавною звітністю не є джерелом права. Щоб стати таким, він також має бути імplementований у національне законодавство. Основними категоріями для автоматичного обміну рішеннями податкових органів є «завчасне рішення, прийняте з транскордонних питань» (advance cross-border ruling) та «завчасна домовленість, досягнута з ціноутворення» (advance pricing arrangement). Обидва рішення податкових органів є угодою, повідомленням або іншим документом або дією з подібними правовими наслідками, включаючи ті, що видані, виправлені або оновлені під час проведення податкової перевірки. Також вони застосовуються щодо конкретної особи чи групи осіб. На цьому їх схожість закінчується.

Особливості завчасного рішення, прийнятого з транскордонних питань, полягають у тому, що воно:

1) стосується тлумачення або застосування правового чи адміністративного становища щодо адміністрування або застосування національних законів про податки держави – члена ЄС;

2) має відношення до транскордонної угоди або до питання, що здійснюються особою в іншій юрисдикції, до утворення постійного представництва;

3) видається заздалегідь стосовно угод або дій в іншій юрисдикції, що потенційно тягнуть за собою освіту постійного представництва, або до подання податкової декларації, що охоплює період, протягом якого мала місце угода чи серія угод або дій.

Своєю чергою, особливість заздалегідь домовленості, досягнутої за ціноутворенням, полягає у тому, що вона до транскордонних угод між асоційованими підприємствами встановлює певний набір критеріїв, за якими вирішується питання про трансфертне ціноутворення в контексті даних угод. Або даним рішенням податкових органів вирішується питання віднесення прибутку до постійного представництва.

Механізм досліджуваного виду автоматичного обміну інформацією представлено у статті 1(3) Директиви ЄС. Компетентні органи однієї держави – члена ЄС, у якій було видано відповідне

рішення податкових органів, зобов'язані через автоматичний обмін надати інформацію компетентним органам усіх інших держав – членів ЄС, а також Єврокомісії. Тут важливо звернути увагу на те, що на відміну від Загального стандарту звітності та Стандарту обміну міждержавною звітністю в автоматичному обміні рішеннями ні фізичні, ні юридичні особи не беруть безпосередньої участі.

Також зазначимо, що додатковим учасником автоматичного обміну інформацією стає Єврокомісія, яка отримує інформацію, але у меншому обсязі, ніж податкові органи. Так, виключно податкові органи мають доступ до такої інформації:

1) відомості про особу, відмінну від фізичної, та групу осіб, до якої вона належить;

2) короткий зміст рішень податкових органів, включаючи опис дій, угод чи серії угод, поданих в абстрактному вигляді;

3) опис набору критеріїв, що використовується для вирішення питання про трансферне ціноутворення;

4) відомості про особу, відмінну від фізичної, в іншій державі – члені ЄС, яка з високою ймовірністю може бути порушена рішенням податкових органів.

І хоча наведений перелік відомостей не дає повного уявлення про предмет автоматичного обміну рішеннями податкових органів, із цього випливає, що предметом даного обміну є не тексти рішень податкових органів, а їх короткий зміст. Повні тексти цих рішень, як зазначено у статті 1(3) Директиви, можуть бути отримані зацікавленими податковими органами як обмін інформацією на запит. Це положення також слід уважати особливістю досліджуваного виду автоматичного обміну інформацією, що сприяє його ефективності, оскільки дані надходять до податкового органу в стислому вигляді.

Звернемо увагу й на те, що у Директиві передбачено об'єктивні критерії, за яких автоматичний обмін рішеннями податкових органів не відбувається.

Перший критерій полягає у тому, що якщо щорічний чистий оборот групи не перевищує 40 млн євро протягом податкового року, що передує даті видання, виправлення чи поновлення рішень податкових органів, то автоматичний обмін цими рішеннями не здійснюється. Але цей критерій не поширюється на осіб, які займаються переважно фінансовою чи інвестиційною діяльністю.

Другий критерій впливає зі змісту міжнародних договорів із податкових питань із третіми країнами, якими може бути передбачена заборона розкриття відомостей третім особам. У такому разі автоматичний обмін рішеннями податкових органів може бути замінений на ініціативний.

В одному з документів Єврокомісії, позначеному як МЕМО/15/4609, сказано, що «ця система залишає широкий простір для тлумачення державою-учасницею, яка видала рішення з податкових

питань. Ця Держава вирішує, що є «релевантною» і які інші учасники повинні отримати інформацію. У деяких випадках дана трактовка може бути спеціально використана для уникнення надання інформації. В інших випадках Держави-учасниці, які видають рішення з податкових питань, можуть не усвідомлювати, що інформація може бути корисною іншій Державі-учасниці, та не надати її в ініціативному порядку» [5].

Автоматичний обмін інформацією транскордонних схем податкового планування був розроблений ОЕСР у вигляді двох документів:

1) Модельні правила обов'язкового розкриття інформації з метою протидії угодам, спрямованим на уникнення правил Загального стандарту звітності, та прозорим офшорним структурам (далі – Модельні правила) [6];

2) Система міжнародного обміну для правил обов'язкового розкриття інформації про угоди, спрямовані на уникнення правил Загального стандарту звітності, та прозорі офшорні структури (далі – Система міжнародного обміну) [7].

Перший документ є міжнародним стандартом, який має бути імplementований у національне законодавство, тоді як другий документ є моделлю багатосторонньої угоди компетентних органів. Як зазначається у вступі до Модельних правил, «правила обов'язкового розкриття інформації не торкаються сутнісних положень законодавства конкретної юрисдикції, що стосується Загального стандарту звітності, та не впливають на результати надання звітності за правилами Загального стандарту звітності. Навпаки, ці правила є інструментами збору інформації, які мають забезпечити цілісність Загального стандарту звітності за допомогою стримування консультантів та інших посередників, які пропонують певні схеми».

Застосування правил обов'язкового розкриття інформації не обмежене ситуаціями недотримання вимог податкового права (включаючи правила Загального стандарту звітності). Іншими словами, за результатами розкриття інформації податковий орган необов'язково має діяти. Так само, якщо податковий орган не діє за результатами розкриття інформації, це не означає його згоди із законним характером угоди.

Своєю чергою, «прозора офшорна структура» – це «пасивна офшорна структура» (passive offshore vehicle), володіння якою здійснюється через «прозору структуру» (opaque structure). У зв'язку з пасивними офшорними структурами примітно те, що одним зі спеціальних індикаторів використання прозорої структури є використання трастів, заснованих відповідно до законів юрисдикції, яка не вимагає від довірчих керуючих мати або бути здатними отримати достатню, точну та актуальну інформацію про бенефіціарну власність у трасті.

Зазначимо, що це положення стосується не лише трастів, а й інших структур. До них відносяться *fiducie*, *treuhand* та *fideicomiso*.

У вступі до Модельних правил зазначено, що «мета даного індикатора в тому, щоб доповнити правила про розкриття інформації про угоди, спрямовані на уникнення правил Загального стандарту звітності, та охопити структури, які за загальним правилом не охоплені правилами Загального стандарту звітності (такі як холдингові структури, які володіють активами, відмінними від фінансових рахунків (наприклад, нерухомістю))».

Правилом 1.3 передбачено визначення посередника (*intermediary*). Так, посередники поділяються на «промоутерів» (*promoters*) та «постачальників послуг» (*service providers*). Визначення «посередника» обмежується лише цими двома категоріями, оскільки, як зазначено у вступі до Модельних правил, вони становлять найбільший ризик недотримання вимог звітності.

Виходячи з Правила 2.1, для обов'язку з розкриття інформації посередник повинен мати істотний зв'язок з юрисдикцією, тобто діяти через філію, бути її резидентом, мати місце управління, бути зареєстрованим або заснованим у даній юрисдикції (суб'єктивний критерій).

Під «прозорою структурою» розуміється структура, яка може бути бенефіціарним власником пасивної офшорної структури. При цьому дана структура не дає змоги точно визначити бенефіціарну власність цієї особи або створює враження, що ця особа не є бенефіціарним власником.

Цей обов'язок, згідно з Правилом 2.2, виникає у двох випадках:

1) коли угода вперше представлена для застосування;

2) коли посередник надає послуги, пов'язані з угодою або структурою (об'єктивний критерій).

Предмет автоматичного обміну інформацією про транскордонні схеми податкового планування, відповідно до Правил 2.3, становлять:

1) ім'я, адреса, юрисдикція та ПІН особи, яка розкриває інформацію, клієнта даної особи, фактичного користувача, посередника, відмінного від особи, яка розкриває інформацію;

2) деталі угоди, спрямованої на уникнення правил Загального стандарту звітності або прозорої офшорної структури;

3) юрисдикція чи юрисдикції, у яких угода чи структура стали доступними для застосування.

Зазначимо, що Модельні правила передбачають два винятки із загального правила розкриття інформації посередниками:

1) коли розкриття інформації призведе до порушення положень національного законодавства про професійну таємницю;

2) коли матиме місце «повторне розкриття інформації» (*duplicate disclosure*). Примітно, що в першому випадку, згідно з Правилу 2.4(b), цей обов'язок буде перекладено на користувача угоди або структури, про що він повинен бути повідомлений посередником у письмовій формі.

Аналізовані Модельні правила встановлюють штрафні санкції за їх недотримання. Це положення

дає змогу зробити висновок про те, що всі види автоматичного обміну інформацією, крім автоматичного обміну рішеннями податкових органів, де не потрібна безпосередньо участь фізичних або юридичних осіб, передбачають штрафні санкції за порушення вимог звітності. Навіть у випадку із Загальним стандартом звітності, у якому прямо про це не сказано, відповідальність установлена в національному законодавстві, що імплементує його.

На відміну від Загального стандарту звітності та Стандарту обміну міждержавною звітністю у контексті Модельних правил не виникає такої проблеми, як вибір належної правової основи для автоматичного обміну інформацією. Такою, згідно з уведенням до Системи міжнародного обміну, є стаття 6 Багатосторонньої конвенції про взаємну адміністративну допомогу з податкових питань 1988 р. Відповідно, багатостороння угода компетентних органів, модель якої представлена в Частині I Структури міжнародного обміну, має стати сполучною ланкою між Модельними правилами та статтею 6 Багатосторонньої конвенції. Також у вступі зазначено, що ця модель заснована на Багатосторонній угоді компетентних органів для цілей Загального стандарту звітності.

Зазначимо, що на міжнародному рівні відбувається процес імплементатії Модельних правил, тоді як про укладання багатосторонньої угоди компетентних органів на основі Системи міжнародного обміну поки не йдеться. У ЄС, навпаки, завдяки здатності директиви поєднувати функції інструменту імплементатії та правової основи необхідності в такій багатосторонній угоді немає. Іншими словами, у ЄС уже є всі умови для здійснення автоматичного обміну інформацією про транскордонні схеми податкового планування, тоді як на міжнародному рівні це буде можливим лише в майбутньому.

Таким чином, у ЄС представлено всі різновиди автоматичного обміну інформацією, тоді як у світі поки що набули поширення лише два:

1) автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки;

2) автоматичний обмін міжкраїною звітністю. Можна сказати, це спільний знаменник для правового регулювання автоматичного обміну інформацією США та ЄС.

Виявлення видів автоматичного обміну інформацією дає змогу говорити про певні групи відносин, що безпосередньо пов'язані з ними:

1) відносини між податковими органами щодо обміну відомостями в автоматичному режимі;

2) відносини між податковими органами та фінансовими установами щодо передачі відомостей про фінансові рахунки;

3) відносини між підзвітними підприємствами та податковими органами щодо передачі міждержавної звітності;

4) відносини між посередниками (або їхніми клієнтами) та податковими органами щодо пере-

дачі відомостей про транскордонні схеми податкового планування.

У зв'язку з автоматичним обміном інформацією про фінансові рахунки доречно згадати про відносини між власниками рахунків та фінансовими установами, які також можуть бути виділені в окрему групу. Але для цього за даними відносинами слід визнати публічний характер, навіть незважаючи на те, що виникають вони між приватними особами.

Теоретично для податкового права таке можливе. Приміром, С.Г. Пепеляєв виділяє як предмет міжнародного податкового права «публічні відносини між юридичними та (або) фізичними особами різних держав, що виникають, наприклад, під час утримання податковим агентом податку з іноземної особи біля джерела виплати» [8].

Таким чином, суб'єктний склад більшості відносин, що виникають із приводу автоматичного обміну інформацією, є загальним, проте їх об'єкт відрізняється. Так, у всіх випадках це прийом та передача відомостей, які можуть бути подані: або інформацією про певну категорію доходу, або інформацією про фінансові рахунки, або міждержавною звітністю, або рішеннями податкових органів, або відомостями про транскордонні схеми податкового планування.

Предметом фінансового права є організаційні суспільні відносини, що складаються у процесі публічної фінансової діяльності, до яких можуть бути віднесені відносини, що виникають у зв'язку зі здійсненням автоматичного обміну інформацією.

Проблема розмежування предмета адміністративного та фінансового права не є новою. Спроби дозволити її робилися неодноразово, зокрема І.І. Веремеєнко, позиція якого заслуговує на увагу. По-перше, дослідник визначає предмет фінансового права як «управлінські відносини, що виникають у процесі діяльності держави та муніципальних утворень за освітою, розподілом та використанням грошових фондів держави та муніципальних утворень, а також їхньої діяльності з контролю за дотриманням встановленого порядку освіти, розподілу та використання недержавних фінансових ресурсів із метою забезпечення стабільності фінансової системи країни і тим самим вирішення всіх завдань, що стоять перед державою, у тому числі і завдань охорони прав громадян» [9].

По-друге, І.І. Веремеєнко пише, що «об'єктом фінансово-правових відносин виступають фінанси (грошові фонди), а фінансові правовідносини є майново-організаційними» [9].

Інакше кажучи, фінансові правовідносини, як і адміністративні правовідносини, є організаційними, тому з погляду на даний критерій автоматичний обмін інформацією може бути кваліфікований як інститут обох галузей права. Але особливістю фінансових відносин є майновий характер, який має відносини з приводу автоматичного обміну інформацією: його предметом

є відомості фінансово-економічного характеру, а сам він є заходом податкового адміністрування або податкового контролю.

З урахуванням того, що автоматичний обмін інформацією входить до системи заходів міжнародного співробітництва податкових органів, поряд із наданням правової допомоги у податкових справах та здійсненням виконання іноземних податкових вимог щодо стягнення сум податків він також є інститутом міжнародного податкового права.

Висновки. Таким чином, автоматичний обмін інформацією є інститутом фінансового права, ніж

адміністративного, оскільки відповідає організаційно-майновому критерію. Також його виділення як інституту податкового права впливає із самого змісту автоматичного обміну інформацією: він є заходом податкового адміністрування чи податкового контролю, яке є предметом відомості фінансово-економічного характеру.

Практична значимість статті полягає у тому, що автоматичний обмін інформацією державами – членами ЄС та США нині спрямований на забезпечення учасників усіма необхідними умовами для роботи не лише в правовому полі, а й в економічному, а саме податковому.

Список використаних джерел:

1. Бачило И.Л. Информационное право : учебник для вузов. Москва : Юрайт, 2021. 419 с.
2. Ковалева Н.Н. Информационное право. Москва : Юрайт, 2021. 353 с.
3. Бахрах Д.Н., Росийский Б.В., Стариков Ю.Н. Административное право. Киев : Норма, 2005. 800 с.
4. Попов Л.Л., Мигачев Ю.И. Административное право. Рівне, 2019. 544 с.
5. OECD Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3) of 2020. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/fa6d31d7-en/index.html?itemId=/content/publication/fa6d31d7-en>.
6. OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital of 1963. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page1.
7. OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters of 2002. URL: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.
8. OECD Report «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue» of 1998. URL: <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>.
9. Technical Explanation to the United States–Canada Income Tax Convention of 2008. URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/tecanada08.pdf>.

References:

1. Bachylo Y.L. (2021) Ynformatsyonnoe pravo: uchebnyk dlia vuzov [Information law]. Moscow: Yzdatelstvo Yurait. 419 p.
2. Kovaleva N.N. (2021) Ynformatsyonnoe pravo [Information law]. Moscow: Yzdatelstvo Yurait. 353 p.
3. Bakhrah D.N., Rosyyskiy B.V., Starylov Yu.N. (2005) Admynstratyvnoe pravo [Administrative law]. Kyiv: Norma. 800 z.
4. Popov L.L., Myhachev Yu.Y. (2019) Administratyvnoe pravo [Administrative law]. Rivne. 544 p.
5. OECD Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3) of 2020. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/fa6d31d7-en/index.html?itemId=/content/publication/fa6d31d7-en>.
6. OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital of 1963. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page1.
7. OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters of 2002. URL: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.
8. OECD Report “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue” of 1998. URL: <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>.
9. Technical Explanation to the United States–Canada Income Tax Convention of 2008. URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/tecanada08.pdf>.