

УДК 347.73: 336.22(477)

М. В. Кармаліта

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України

А. А. Харченко

студентка
Університету державної фіскальної служби України

ВЗАЄМОУЗГОДЖУВАЛЬНА ПРОЦЕДУРА ЯК ПРАВОВИЙ ІНСТРУМЕНТ ВЗАЄМОДІЇ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ТА КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

У статті розкривається сутність та характерні риси взаємоузгоджувальної процедури як правового інструменту взаємодії платників податків та контролюючих органів, наводиться порівняльна характеристика Модельної конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку щодо податків на доходи і капітал та Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими країнами та країнами, які розвиваються, щодо закріплення положень про взаємоузгоджувальну процедуру.

Ключові слова: оподаткування, публічний та приватний інтерес, взаємоузгоджувальна процедура, договір про уникнення подвійного оподаткування.

Постановка проблеми. В умовах внутрішньодержавних перетворень та глобалізаційних змін принципи законності та рівності оподаткування стають все більш актуальними. Фіскальні платежі зумовлюють суперечливість взаємовідносин платників та контролюючих органів, що має бути вирішена завдяки демократичному підходу, який передбачає максимумально можливе врахування інтересів обох сторін.

У переліку зобов'язань сучасної української держави значаться поліпшення бізнес-клімату, оновлення механізму державного управління, поглиблення міжнародної співпраці. Пріоритетними завданнями у фіскальній політиці, визначеними Стратегічним планом розвитку Державної фіскальної служби (далі – ДФС) на 2015–2018 рр. (наказ ДФС України від 12.02.2015 р. № 80 [1]) є зменшення кількості платників податків та зборів, уникнення подвійного оподаткування, активне вивчення та впровадження провідного міжнародного досвіду з питань оподаткування та митної справи, покращення об-

слуговування великих платників податків.

Напрямом реформ у сфері оподаткування, визначеним Стратегічними ініціативами розвитку ДФС до 2020 р. (наказ ДФС від 27.12.2017 р. № 877) [2] є ефективне адміністрування податків, зборів, митних платежів, що може бути реалізоване завдяки удосконаленню процедур розгляду та супроводження скарг платників податків, імплементації плану дій з протидії стратегіям та практикам розмивання бази оподаткування та виведення прибутків із-під оподаткування (BEPS).

Забезпечення належної ефективності механізму вирішення податкових спорів з іноземним елементом на основі використання взаємоузгоджувальної процедури (MAP) є одним із зобов'язань, взятих на себе Україною в листопаді 2016 р.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняних напрацюваннях у галузі юридичних наук окреслене питання досі не знаходило свого комплексного дослідження, окрім праць В. Кругляка, О. Лепетюка та П. Селезня, які в окремих публікаціях розглядали проблематику трансфертного ціноутворення, інституційного співробітництва держав у сфері

оподаткування, договорів про уникнення подвійного оподаткування та ін. Зарубіжні автори, зокрема Р. Ісмер, С. Кім, Е. Крістіанс, М. Ломбардо, М. Ніттел присвятили свої публікації взаємоузгоджувальній процедурі або безпосередньо, або крізь призму вивчення інструментів вирішення податкових спорів. У контексті розгляду основних аспектів міжнародних податкових відносин про взаємоузгоджувальну процедуру стає відомо з навчальної та наукової літератури за редакцією В. Гідіріма, О. Ільїна, Л. Полежарової, О. Шахмаметьєва та ін.

Мета статті - визначити та охарактеризувати взаємоузгоджувальну процедуру як інструмент взаємодії платників податків та контролюючих органів.

Виклад основного матеріалу. Невід'ємним та ключовим інструментом вирішення податкових спорів, пов'язаних із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування, виступає взаємоузгоджувальна процедура (mutual agreement procedure - MAP). Кількість укладених Україною таких договорів свідчить про прагнення скоординувати дії контролюючих органів та уникнути конфліктів, що виникають у результаті виконання обов'язку сплати податків у більш ніж одній державі. У більшості договорів про уникнення подвійного оподаткування, що відповідають моделі ОЕСР або ООН, стаття 25 надає можливість платникам податків ініціювати взаємоузгоджувальну процедуру тоді, коли є підстави вважати, що дії податкового законодавства однієї або обох договірних держав призводять до оподаткування, яке не відповідає положенням договору.

Із метою визначення суті взаємоузгоджувальної процедури як інструменту взаємодії платників податків та контролюючих органів, слід провести порівняльну характеристику положень статті 25 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими країнами та країнами, які розвиваються, [3] а також статті 25 Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал [4].

За статтею 25 зазначених вище конвенцій (далі – Конвенції) слід наголосити на тому, що:

У *пункті 1* Конвенцій визначено коло суб'єктів, наділених правом на звернення до взаємоузгоджувальної процедури:

— за Конвенцією ООН такими суб'єктами є резиденти або, як виняток, громадяни та юридичні особи, зареєстровані в конкретній договірній державі, які загалом об'єднуються категорією «*nationals*»;

— за Конвенцією ОЕСР такими суб'єктами є будь-які особи, які вважають що дії однієї або обох Договірних Держав призводять або призведуть до його оподаткування не відповідно до положень цієї Конвенції.

Крім того, положення Конвенцій обмежують можливість звернення платника податків до взаємоузгоджувальної процедури трирічним строком з моменту, коли йому стало відомо про оподаткування або імовірність оподаткування не відповідно до вимог договірних норм у сфері оподаткування.

У *пункті 2* положення Конвенцій вказують на можливість звернення до взаємоузгоджувальної процедури компетентного органу, до якого надійшла справа, до компетентного органу другої Договірної держави з метою вирішення проблеми на двосторонньому рівні тоді, коли він не в змозі це зробити самостійно. Причому мова ведеться про намагання компетентних органів вжити заходів щодо вирішення проблеми шляхом взаємоузгоджувальної процедури, однак вони не зобов'язані її вирішити. Таким чином, компетентним органам слід визначитися зі своєю позицією з урахуванням норм їх податкового законодавства та положень договору про уникнення подвійного оподаткування.

Також цей пункт запроваджує положення про обов'язок імплементації вимог досягнутої взаємної згоди між компетентними органами, незалежно від будь-яких часових рамок установлених у національних правопорядках договірних держав.

У *пункті 3* Конвенціями передбачена можливість використання будь-якої наступної домовленості між сторонами про тлумачення договору або застосування його положень, що повною мірою відповідає принципам тлумачення міжнародних договорів, визначених Віденською конвенцією про право міжнародних дого-

ворів 1969 року. Крім того, Конвенціями передбачена можливість компетентних органів розглядати випадки подвійного оподаткування, які не підлягають дії положень договору про уникнення подвійного оподаткування.

У пункті 4 положення Конвенцій вказують на можливість створення комісії у разі доцільності, яка має включати представників компетентних органів договірних держав, для заслуховування аргументів зі справи. Крім того, на відміну від Конвенції ОЕСР, Конвенція ООН дозволяє компетентним органам шляхом консультацій розробити відповідні двобічні процедури, умови, методи та методики для здійснення процедури взаємного узгодження, передбаченого цією статтею.

Конвенція ООН у варіанті (А) пункту 5 не містить цього. У пункті 5 Конвенція ОЕСР відтворює положення пункту 5 (В) Конвенції ООН та передбачає обов'язковий арбітраж, за якого компетентні, у випадку неможливості досягнення згоди між сторонами з питань, які порушені в рамках взаємоузгоджувальної процедури, зобов'язані передати до арбітражу.

Водночас під час порівняння цього пункту Конвенцій:

– Конвенція ООН у частині (b) передбачає можливість арбітражу, якщо компетентні органи не можуть прийти до взаємної згоди протягом трьох років з моменту надходження до них цієї справи;

– Конвенція ОЕСР у частині (b) передбачає можливість арбітражу, якщо компетентні органи не можуть прийти до взаємної згоди протягом двох років з моменту надходження до них цієї справи;

– Конвенція ООН передбачає, що арбітражне провадження має бути на вимогу компетентного органу однієї з договірних держав (тобто, якщо компетентний орган держави вважає, що ця справа не підпадає під арбітраж і не звертається із таким рішенням, то відсутня можливість арбітражного провадження у цій справі);

– Конвенція ОЕСР передбачає, що арбітражне провадження має бути на вимогу особи, яка ініціювала справу;

– Положення Конвенцій вказують на неможливість арбітражного провадження у справі, якщо рішення з цих питань вже

було винесено судом або компетентним органом будь-якої держави;

– Конвенція ООН вказує, що арбітражне рішення дозволяє компетентним органам відійти від арбітражного провадження у випадках, якщо протягом шести місяців вони дійдуть іншого рішення, ніж те, що було їм повідомлено, або якщо сам платник податків не погоджується з результатами взаємоузгоджувальної процедури;

– Конвенція ОЕСР вказує на можливість платника податків не погодитися з результатами взаємоузгоджувальної процедури. Таке рішення є обов'язковим для обох Договірних Держав та здійснюється незалежно від будь-яких строків у внутрішніх законах цих держав.

Крім того, Конвенції дозволяють обирати спосіб застосування положень цього пункту.

Таким чином, взаємоузгоджувальна процедура передбачена і в Конвенції ООН, і в Конвенції ОЕСР, а також окремою статтею переважної більшості договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених між країнами. Конвенція ОЕСР містить положення, що передбачають більш сприятливі умови для проведення взаємоузгоджувальної процедури для платника податків, аніж підхід ООН. Саме тому зазначені особливості мають враховуватися під час розробки положень договорів про уникнення подвійного оподаткування на основі Конвенції ОЕСР та коментарів до неї.

В Україні чіткої процедури MAP не передбачено, однак питання удосконалення правового регулювання відносин, що виникають у сфері уникнення подвійного оподаткування, активно ініціюються. Із посиланням на рекомендації експертів ОЕСР, П. Селезень зазначає, що впровадження подібних стандартів має:

1) сприяти належній імплементації договірних норм щодо використання взаємоузгоджувальних процедур у сфері оподаткування;

2) сприяти своєчасному та результативному вирішенню податкових спорів, стосовно яких ініційовано взаємоузгоджувальну процедуру;

3) забезпечити формування адміністративних практик, спрямованих на запобі-

гання та своєчасне вирішення податкових спорів, пов'язаних із застосуванням договірних норм;

4) забезпечити належний доступ платників податків до використання можливостей взаємоузгоджувальної процедури під час виникнення спорів, пов'язаних із застосуванням договірних норм у сфері оподаткування [5, с. 75-76].

Узгодження інтересів – регламентована правом можливість, що, на думку Ю. Захарової, може вважатися міждержавною медіацією, оскільки має на меті досягнення компромісу щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між двома державами-учасниками, якщо спірне питання не вирішується на національному рівні [6].

І якщо загальну схему проведення MAP уявити можна (подання заяви до контролюючого органу → розгляд заяви та визначення обґрунтованості претензій платника податків контролюючим органом → залучення контролюючого органу договірної держави, якщо претензії платника податків обґрунтовані й компетентний орган держави заявника не може задовольнити їх в односторонньому порядку → проведення перемовин та вирішення /невирішення спору), то після завершення взаємоузгоджувальної процедури відкритим залишається питання імплементації рішення двох держав на національному рівні. Звичайно, із метою з'ясування окреслених вище процедур доцільним вважається звернення до Керівництва з ефективних процедур взаємного узгодження (Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) [7], однак цей документ та інші виступатимуть предметом подальшого дослідження.

Висновки та пропозиції. Отже, ефективно вирішення проблеми подвійного оподаткування завдяки застосуванню певної гнучкості правового регулювання, що передбачає різні форми взаємодії держав між собою, вирішення спірних проблем, проведення консультацій, є вкрай необхідним, такі форми взаємодій мають назву узгоджувальних процедур. Взаємоузгоджувальна процедура є правовим інструментом досягнення балансу публічних та приватних інтересів.

Світова практика та сучасні тенденції розвитку податкової політики провідних держав світу свідчать про поступову трансформацію систем оподаткування в контексті співпраці платників та контролюючих органів. І політика держави, і правове регулювання виступають пріоритетним об'єктом вітчизняних видозмін, зокрема в контексті їх трансформації з суто фіскального інструменту на ефективний засіб соціально-економічного впорядкування суспільних відносин. З огляду на економічні виклики, а також у зв'язку зі збільшенням ситуацій, для вирішення яких вимагається індивідуальний підхід, держава в особі органів та посадових осіб все частіше йде на перемовини із суб'єктами економічної діяльності. Практична реалізація у деяких країнах можливості взаємоузгоджувальної процедури підтверджує виправданість існування такого інструменту взаємодії платників податків та контролюючих органів у сучасному світі з точки зору наявних переваг для обох сторін.

Список використаної літератури:

1. Стратегічний план розвитку ДФС на 2015–2018 рр.: наказ ДФС України від 12.02.2015 № 80. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63703.html> (дата звернення 14.03.2018).
2. Стратегічні ініціативи розвитку ДФС до 2020 р.: наказ ДФС від 27.12.2017 р. № 877. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/322784.html> (дата звернення 14.03.2018).
3. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Пересмотренное издание. Нью-Йорк: ООН, 2013. 562 с.
4. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p.
5. Селезень П. Вплив взаємоузгоджувальної процедури на функціонування договорів про попереднє узгодження ціноутворення в контексті кампанії анти-БЕПС. Інституційні перетворення у фіскальній системі України: матеріали круглого столу, м. Хмельницький, 12_13 травня 2017 р. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2017. 107 с.

6. Захарова Ю. Взаимосогласительные процедуры по применению соглашений об избежании двойного налогообложения. *Налоговед.* № 9. 2015. С. 19-27. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=24297047> (дата звернення 14.03.2018 р.).
7. Manual of Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). February 2007 Version / Centre for Tax Policy and Administration. 55 p. URL: <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf> (Last assessed: 05.02.2018)
-

Кармалита М. В., Харченко А. А. Взаимосогласительная процедура как правовой инструмент взаимодействия налогоплательщиков и органов налогового контроля

В статье раскрывается суть и характерные особенности взаимосогласительной процедуры как правового инструмента взаимодействия налогоплательщиков и органов налогового контроля, осуществляется сравнительная характеристика Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития о налогах на доход и капитал и Типовой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами.

Ключевые слова: налогообложение, публичный и приватный интерес, взаимосогласительная процедура, договор об избежании двойного налогообложения.

Karmalita M., Kharchenko A. Mutual agreement procedure as a legal instrument for interaction between taxpayers and tax authorities

The article reveals the essence and characteristics of the mutual agreement procedure as a legal instrument for interaction between taxpayers and tax authorities, comparative characteristics of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.

Key words: taxation, public and private interest, mutual agreement procedure, double tax treaty.