

17. Zaleśny J. Konstytucyjne koncepcje odpowiedzialności / Konstytucja RP z 1997 r. na tle zasad współczesnego państwa prawnego. Zagadnienia wybrane / pod red. M. Kruk. Warszawa, 2006. S. 168–189.

18. Ustawa «O Trybunale Konstytucyjnym» z dnia 22 lipca 2016 r. Dziennik Ustaw. 2016. poz. 1157.

19. Ustawa «O zmianie ustawy o Instytucie Pamięci Narodowej – Komisji Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, ustawy o grobach i cmentarzach wojennych, ustawy o muzeach oraz ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary» z dnia 26 stycznia 2018 r. Dziennik Ustaw. 2018. Poz. 369.

**СЕЛЕЗЕНЬ П. О.,**

кандидат юридичних наук,  
провідний науковий співробітник  
відділу дослідження міжнародної  
податкової конкуренції  
(Науково-дослідний інститут  
фіскальної політики Університету  
державної фіскальної служби України)

УДК 347.73:336.22

### **ВЗАЄМОУЗГОДЖУВАЛЬНА ПРОЦЕДУРА У КОНТЕКСТІ КАМПАНІЇ З ПРОТИДІЇ РОЗМИВАННЮ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ПЕРЕМІЩЕННЯ ПРИБУТКІВ**

У статті характеризуються напрями удосконалення механізму вирішення спорів щодо тлумачення або застосування положень договорів про уникнення подвійного оподаткування з використанням взаємоузгоджувальної процедури у контексті кампанії з протидії БЕПС. Доводиться, що під час імплементації зобов'язань мінімального стандарту з протидії БЕПС доцільним могло б стати ширше врахування пропозицій бізнес-середовища та експертних кіл з метою підвищення рівня захищеності прав платників податків.

**Ключові слова:** подвійне оподаткування, тлумачення, взаємоузгоджувальна процедура, розмивання бази оподаткування, вирішення спорів.

В статтю представлена характеристика направлений удосконалення механізму разрешення спорів относительно толкования или применения положений договоров об избежании двойного налогообложения с использованием взаимосогласительной процедуры в контексте глобальной кампании по противодействию БЕПС. Доказывается, что при имплементации обязательств минимального стандарта по противодействию БЕПС целесообразным может стать более широкое принятие предложений бизнес-среды и экспертных кругов с целью повышения уровня защищенности налогоплательщиков.

**Ключевые слова:** двойное налогообложение, толкование, взаимосогласительная процедура, размывание базы налогообложения, разрешение споров.



The article contains the description of directions for improvement of dispute resolution on interpretation or application of double taxation treaties on the basis of mutual agreement procedure in the context of the BEPS campaign. The author states that implementation of the BEPS minimum standard needs wider adoption of propositions from business and experts with the purpose of strengthening taxpayer protection.

**Key words:** *double taxation, interpretation, mutual agreement procedure, base erosion, dispute resolution.*

**Вступ.** У жовтні 2016 р. ОЕСР ініціювала проведення опитування з метою з'ясування позиції бізнесу щодо джерел податкової невизначеності (*tax uncertainty*) та можливих шляхів її зменшення надалі. Опрацювання отриманих 724-х відповідей від представників підприємницького середовища дозволило підкреслити важливість взаємоузгоджувальної процедури як інструменту вирішення податкових спорів за наявності іноземного елемента. Відповідаючи на питання «які з інструментів підвищують чи можуть підвищити визначеність в податковій системі?» понад 50% респондентів на друге місце після внутрішньодержавних механізмів вирішення податкових спорів поставили взаємоузгоджувальну процедуру, яка проводиться на основі договорів про уникнення подвійного оподаткування [1, с. 96]. Така оцінка з боку представників підприємницького середовища вказує на обґрунтованість обраного ОЕСР та Великою двадцяткою підходу стосовно того, що підвищення ефективності механізмів вирішення спорів є інтегральною частиною проекту запобігання розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутків у низькоподаткові юрисдикції (БЕПС) [1, с. 56]. Крім того, у цьому контексті необхідно визначити особливості підходу щодо вдосконалення взаємоузгоджувальної процедури як інструменту вирішення податкових спорів у контексті кампанії анти-БЕПС.

Підвищення ефективності вирішення податкових спорів у контексті кампанії анти-БЕПС є предметом інтересу широкого кола закордонних дослідників: З. Альтмана, Ф. Бейкера, Р. Ісмера, С. Кім, М. Маркхем, П.-Х. Сідху та інших. Однак у вітчизняному праві окреслена тематика ще не має належного розвитку, що формує необхідність у заповненні цієї прогалини.

**Постановка завдання.** Метою статті є характеристика пропозицій щодо вдосконалення взаємоузгоджувальної процедури на основі договорів про уникнення подвійного оподаткування у контексті ініційованої Великою двадцяткою та ОЕСР кампанії анти-БЕПС.

**Результати дослідження.** У доповіді ОЕСР «План дій щодо БЕПС» (2013) зазначалось: «Заходи, спрямовані на протидію БЕПС, повинні доповнюватись діями, які забезпечуватимуть визначеність та передбачуваність для підприємницького середовища. Робота з підвищення ефективності процедури взаємного узгодження має стати важливим додатком до роботи над проблемами БЕПС. Тлумачення і застосування нових правил, розроблених за результатами окресленої роботи, може містити елементи невизначеності, які мають бути обмежені у можливий спосіб» [2, с. 23]. Саме тому з 15-ти напрямів кампанії анти-БЕПС важливе місце відведено 14 напрямку, який має назву «Підвищення ефективності механізмів вирішення спорів». Вперше ОЕСР оприлюднила свої пропозиції щодо змісту заходів в рамках цього напрямку у грудні 2014 р. у вигляді проекту, представленого для публічного обговорення. Його зміст викликав жваву реакцію з боку широкого загалу громадськості, починаючи від експертного середовища і закінчуючи провідними юридичними фірмами, результати якої втілились у документі обсягом понад 400 сторінок [3]. З урахуванням надісланих зауважень та пропозицій у жовтні 2015 р. експерти ОЕСР представили остаточну доповідь за результатами узагальнення та опрацювання пропозицій за напрямом 14 [4].

Роль взаємоузгоджувальної процедури експертами ОЕСР визначено як фундаментально важливу для належного застосування та тлумачення податкових договорів, особливо для забезпечення того, що платники податків, які мають доступ до договірних переваг, не підпадають під оподаткування у будь-якій з договірних держав, що не відповідає договірним



положенням [4, с. 9]. Запропоновані заходи щодо вдосконалення взаємоузгоджувальної процедури об'єднані такою єдиною метою: «<...> підвищити ефективність та результативність взаємоузгоджувальної процедури» [4, с. 9]. Досягти цю мету пропонується за допомогою заходів, які об'єднані у так званий мінімальний стандарт, імплементація яких підпадає під взаємний моніторинг (*peer-based monitoring mechanism*). Такий мінімальний стандарт має на меті такі дії [4, с. 9–10]:

1) забезпечити повну імплементацію договірних положень щодо взаємоузгоджувальної процедури відповідно до принципу добросовісності та обмеженості у часі вирішення ситуацій, які розглядаються в рамках взаємоузгоджувальної процедури;

2) забезпечити впровадження адміністративних практик, які сприяють запобіганню та своєчасному вирішенню спорів на основі податкових договорів;

3) забезпечити доступ платників податків до взаємоузгоджувальної процедури у разі, якщо це є прийнятним.

Заходи, включені до мінімального стандарту, експерти ОЕСР пропонують згрупувати у чотири блоки: 1) запобігання спорам; 2) доступ до взаємоузгоджувальної процедури; 3) вирішення спорів у рамках взаємоузгоджувальної процедури; 4) імплементація угод, досягнутих за результатами взаємоузгоджувальної процедури.

Елементи, включені до першої групи, спрямовані, по-перше, на створення належних нормативних засад для проведення взаємоузгоджувальної процедури, по-друге, на розбудову належного рівня довіри з боку платників податків у разі використання потенціалу двосторонніх договорів про попереднє узгодження ціноутворення. Досягнути такого ефекту планується завдяки таким діям:

1) запровадження у договори про уникнення подвійного оподаткування положення, аналогічного ч. 3 ст. 25 МПК ОЕСР;

2) можливості поширення дії умов договорів про попереднє узгодження ціноутворення двостороннього характеру на періоди до набуття чинності таким договором (*roll-back*) відповідно до встановлених умов.

Елементи, включені до другої групи, можна об'єднати у три підгрупи: а) вдосконалення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування в частині нормативних засад взаємоузгоджувальної процедури; б) визначення умов доступу до взаємоузгоджувальної процедури на внутрішньодержавному рівні; в) забезпечення прозорості механізму проведення взаємоузгоджувальної процедури.

Перша підгрупа заходів орієнтована на впровадження в договорах про уникнення подвійного оподаткування положень, аналогічних ч. 1 ст. 25 МПК ОЕСР, але за договірними державами залишається вибір у частині закріплення того, до компетентних органів котрої з них має право звертатись платник податків для ініціювання проведення взаємоузгоджувальної процедури: а) до компетентних органів держави резидентства; б) до компетентних органів будь-якої з договірних держав. Крім того, ця ж підгрупа заходів передбачає також доцільність включення в договори про уникнення подвійного оподаткування положення, аналогічного другому реченню ч. 3 ст. 25 МПК ОЕСР.

Друга підгрупа заходів спрямована на запобігання можливості обмеження доступу до взаємоузгоджувальної процедури на внутрішньодержавному рівні як в окремих ситуаціях платника податків, так і за допомогою використання конкретних процедурних механізмів. Зокрема, держави зобов'язуються надавати доступ до взаємоузгоджувальної процедури: а) у ситуаціях, пов'язаних із встановленням відповідності до критерію *витягнутої руки*; б) у разі відсутності згоди між платником податків та контролюючим органом або щодо дотримання умов згідно з договірним положенням про запобігання неналежній поведінці, або щодо відповідності застосування внутрішньодержавного правила про запобігання неналежній поведінці до договірних вимог; в) якщо між платником податків та контролюючим органом досягнуто врегулювання за результатами аудиту (*audit settlements*); г) у разі подання платником податків усієї необхідної інформації відповідно до встановлених і оприлюднених вимог.



Третя підгрупа заходів покликана забезпечити доведення до широкого загалу платників податків умов доступу та використання взаємоузгоджувальної процедури за допомогою розробки та прийняття чітких внутрішньодержавних правил, настанов та процедур щодо доступу до взаємоузгоджувальної процедури та її використання, зокрема і стосовно необхідної інформації та документів, які повинні надаватись платником податків.

Наступний набір елементів включений до третьої групи та стосується безпосередньо механізму вирішення спорів за допомогою взаємоузгоджувальної процедури. Серед таких заходів можна виокремити три підгрупи: а) договірні заходи; б) відомчі заходи; в) процедурні заходи. У першому випадку йдеться про необхідність включення до договорів про уникнення подвійного оподаткування положень, аналогічних ч. 2 ст. 25 МПК ОЕСР. У другому випадку передбачається необхідність, по-перше, забезпечення компетентних органів належними ресурсами для реалізації функції проведення взаємоузгоджувальної процедури, по-друге, запровадження обмежень на використання в якості показників оцінки діяльності таких критеріїв, як підтверджені донарахування за результатами аудиту (*sustained audit adjustments*) чи отримані податкові доходи. До процедурних заходів може бути віднесене обмеження строку вирішення спору в рамках взаємоузгоджувальної процедури лише на 24 місяці та забезпечення державами прозорості їх позиції відносно взаємоузгоджувальної процедури щодо арбітражу.

Четверта група елементів, включених до мінімального стандарту, визначає умови реалізації домовленостей, досягнутих між компетентними органами в рамках взаємоузгоджувальної процедури, покладає на договірні держави обов'язок імплементації досягнутих домовленостей протягом визначеного часу (*on a timely basis*).

Мінімальний стандарт щодо взаємоузгоджувальної процедури доповнюється також рекомендаціями, розробленими на основі узагальнення кращих практик та підходів (*best practices*). Особливість таких пропозицій полягає у такому: «Кращі практики не утворюють собою частину мінімального стандарту та незалежно від впровадження таких практик іншими юрисдикціями їх дотримання не підлягає перегляду чи моніторингу, а також не впливає на оцінку тієї чи іншої юрисдикції. Останні є вільними у визначенні кращих практик, які імплементуються ними» [5, с. 5, 9].

Варто зазначити, що відповідний мінімальний стандарт формально не є юридично обов'язковим інструментом, незважаючи на те, що всі члени Програми розширеного співробітництва щодо БЕПС (*inclusive framework on BEPS*) зобов'язались (*commit*) впровадити мінімальний стандарт за напрямом 14 та підлягають моніторингу відповідно до визначених умов [5, с. 5]. Причиною рекомендаційної сили мінімального стандарту є особливості юридичної природи форми його втілення. На думку М. Маркхема, незважаючи на використання форми так званого м'якого права, «очікується, що моніторинговий механізм створить істотний (*substantial*) <...> тиск для забезпечення дотримання узгодженого мінімального стандарту», адже існують успішні приклади застосування такого підходу у контексті реалізації Декларації Великої двадцятки щодо зміцнення фінансової системи від 02.04.2009 р. [6, с. 7–8].

Крім того, варто додати, що елементи мінімального стандарту, які пов'язані з удосконаленням положень договорів про уникнення подвійного оподаткування в частині проведення взаємоузгоджувальної процедури, відображені, по-перше, у затверджених у листопаді 2017 р. Радою ОЕСР змінах до МПК ОЕСР та коментарях до неї, по-друге, у змісті частин 1–3 ст. 16 Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, що мають на меті протидію розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – Багатостороння конвенція щодо БЕПС) [7; 8]. Станом на 22.03.2018 р. учасниками останньої є 78 юрисдикцій, а її положення вступають в дію з 01.07.2018 р. Цікаво, що положення частин 1–3 ст. 16 згаданої Багатосторонньої конвенції щодо БЕПС та ч. 1–3 ст. 25 МПК ОЕСР та коментарів до неї істотно не відрізняються, що сприяє утвердженню єдності у процесі вдосконалення підходів держав щодо нормативних засад взаємоузгоджувальної процедури під час вирішення спорів у сфері оподаткування.



Однак варто зазначити, що запропонований ОЕСР підхід у контексті вдосконалення практики взаємоузгоджувальної процедури отримав доволі стриману оцінку з боку представників підприємницького середовища. Підтвердженням цього є відгуки останніх на перші пропозиції ОЕСР у сфері вдосконалення практики взаємоузгоджувальної процедури у формі проекту доповіді ОЕСР щодо 14 напрямів кампанії анти-БЕПС [3]. З одного боку, зроблені пропозиції вітались як свідчення бажання забезпечити належну визначеність у взаємовідносинах між платниками податків та контролюючими органами, але з іншого боку, як підхід ОЕСР в цілому, так і формулювання окремих пропозицій мали критичні зауваження щодо їх дієвості. На нашу думку, серед цих критичних зауважень варто виокремити такі:

1) відсутність безпосереднього обов'язку договірних держав вирішити спір, якій є об'єктом взаємоузгоджувальної процедури, не сприятиме результативності використання останньої. Під час проведення взаємоузгоджувальної процедури на договірні держави покладено обов'язок прагнути вирішення спору (*shall endeavor*), а не його результативного вирішення як такого. Відсутність такого обов'язку може негативно відобразитись на дієвості процедури і залишати платника податків з негативними наслідками оподаткування не відповідно до положень договірних норм. Так, спільна позиція Асоціації фінансових ринків Європи та Британської банківської асоціації зводиться до такого: «розчаровуючим є те, що для ОЕСР виявилось неможливим розробити чіткі пропозиції в запропонованому проекті, особливо з урахуванням відсутності консенсусу у частині руху до обов'язкової взаємоузгоджувальної процедури» [3, с. 6]. Комісія з оподаткування Міжнародної торгової палати також налаштована критично: «<...> країни можуть далі продовжувати визначати обставини, в яких держави «не повинні прагнути» (вирішення спору – *P. C.*)» [3, с. 189];

2) за відсутності безпосереднього обов'язку договірних держав вирішити спір, якій є об'єктом взаємоузгоджувальної процедури, доцільним могло б стати надання чіткості та визначеності стандартам справедливості та об'єктивності, використаним у параграфі 5.1 коментарів до ст. 25 МПК ОЕСР. Згаданий параграф 5.1 коментарів до ст. 25 МПК ОЕСР передбачає: «<...> вимога <...> про те, що компетентний орган «повинен прагнути» вирішити спір через взаємну згоду з компетентним органом іншої договірної сторони означає, що компетентні органи зобов'язані прагнути вирішити спір у справедливий та об'єктивний спосіб <...>» [9, с. 429]. Експерти Моніторингової групи БЕПС С. Пітчотто та Дж. Кадет за участі Д.П. Сенгупти вважають, що у цьому контексті використані стандарти справедливості та об'єктивності потребують більшої визначеності, що могло б позитивно відобразитись на результативності використання взаємоузгоджувальної процедури через обмеження можливості використання дискреційних повноважень у неналежний спосіб. Основні вимоги цих принципів, на їх думку, можна звести до таких положень: 1) стандарт справедливості повинен розумітись як такий, що передбачає використання однакових підходів у випадку аналогічних ситуацій та опублікування прийнятих рішень для забезпечення узгодженості; 2) стандарт об'єктивності вимагає незалежності осіб, які приймають рішення, від залучених сторін у спорі та відсутності конфлікту інтересів у поєднанні з вимогою легкості у застосуванні встановлених правил до конкретних ситуацій та вирішення спору на основі фактів, а не оцінних суджень [3, с. 30]. Позицію згаданих експертів поділяє така ініціатива, як Глобальна фінансова прозорість [3, с. 136]. На нашу думку, надання більшої визначеності змісту використаних експертами ОЕСР стандартів справедливості та об'єктивності у контексті проведення взаємоузгоджувальної процедури могло б позитивно вплинути на результативність практики використання потенціалу останньої;

3) вимога обґрунтованості щодо звернення платника податків з наміром ініціювати проведення взаємоузгоджувальної процедури повинна передбачати використання чітких та зрозумілих критеріїв з метою обмеження можливості безпідставної відмови у доступі до взаємоузгоджувальної процедури.



Включення до мінімального стандарту положень, аналогічних ч. 2 ст. 25 МПК ОЕСР, передбачає використання підходу, який закріплює стандарт обґрунтованості звернення платника податків з наміром ініціювати взаємоузгоджувальну процедуру. Відповідне положення містить вказівку на те, що компетентні органи договірних держав, котрі отримали запит на проведення взаємоузгоджувальної процедури, повинні прагнути, якщо заперечення платника податків будуть визнані обґрунтованими і якщо такий компетентний орган самостійно не може віднайти прийнятне рішення, вирішити ситуацію за допомогою взаємоузгоджувальної процедури. Аналогічне положення закріплене і в ч. 2 ст. 16 Багатосторонньої конвенції щодо БЕПС.

З метою забезпечення більшої визначеності стандарту обґрунтованості експерти ОЕСР передбачили включення до МПК ОЕСР та коментарів до неї нового параграфу 31.1 такого змісту: «Визначення того, чи заперечення (платника податків – П. С.) є <...> обґрунтованими, вимагає від компетентного органу, якому представлена справа, проведення попередньої оцінки заперечень платника податків для встановлення того, чи оподаткування в обох договірних державах відповідає положенням Конвенції (про уникнення подвійного оподаткування – П. С.). Доцільно вважати, що заперечення є обґрунтованими, якщо існує (чи є підстави вважати, що існуватиме) у будь-якій з договірних держав оподаткування не відповідно до такої Конвенції» [9, с. 440]. Зрозуміло, що таке уточнення є доволі широким за своїм змістом і тому не завжди відповідає очікуванням підприємницького середовища, про що свідчить позиція представників згаданої вище ініціативи Глобальної фінансової прозорості: «Ми переконані, що ОЕСР має визначити, що саме розуміється під словосполученням «якщо заперечення платника податків будуть визнані обґрунтованими» <...> У іншому разі створюватиметься несприятлива ситуація, в якій те, що вважатиметься обґрунтованим, а що – ні, в кожній з договірних держав відрізнятиметься істотно залежно від того, якого з договірних партнерів залучено» [3, с. 138].

**Висновки.** Взаємоузгоджувальна процедура як інструмент вирішення податкових спорів є надзвичайно важливим елементом кампанії анти-БЕПС, оскільки дозволяє запобігти негативним наслідкам невизначеності, яка виникає у зв'язку з масштабною зміною правил оподаткування операцій з іноземним елементом. У цьому контексті заходи, включені до мінімального стандарту щодо взаємоузгоджувальної процедури, становлять компромісний варіант між ключовими учасниками кампанії анти-БЕПС щодо вирішення спорів з приводу тлумачення та застосування договірних норм. Очевидно, що з метою формування сприятливого інвестиційного клімату виправданим, зокрема і в Україні, може стати врахування під час імплементації такого мінімального стандарту пропозицій та рекомендацій, наданих представниками підприємницького середовища на стадії розробки мінімального стандарту. Такий підхід міг би сприяти більшій захищеності інтересів платників податків, відображаючи їхні потреби, особливо в умовах високого рівня недовіри до органів державної влади чи судів.

#### Список використаних джерел:

1. Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017. URL: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/2017/031817.pdf> (Last accessed: 26.03.2018).
2. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013. 41 p.
3. Comments received on Public Discussion Draft “BEPS ACTION 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective”, 19.01.2015. 413 p. URL: <http://www.oecd.org/tax/dispute/public-comments-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf> (Last accessed: 02.04.2018).
4. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14. 2015 Final Report, October 2015. Paris: OECD Publishing, 2015. 47 p.
5. BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Reviewed Documents, October 2016. Paris: OECD Publishing, 2016. 59 p.



6. Markham M. New Developments in Dispute Resolution in International Tax. *Revenue Law Journal*. 2015-2017/ Vol. 25. Issue 1. P. 1–28. URL: <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol25/iss1/4> (Last accessed: 26.03.2018).

7. OECD Council approves the 2017 update to the OECD Model Tax Convention. URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-approves-2017-update-model-tax-convention.htm> (Last accessed: 02.04.2018).

8. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24.11.2016. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (Last accessed: 02.04.2018).

9. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p.

