МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

Державний податковий університет
Науково-дослідний інститут фінансової політики

МІЖНАРОДНІ ДОГОВОРИ УКРАЇНИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

Монографія

За загальною редакцією
доктора юридичних наук, професора ***Л. Д. Тимченка***

Видавництво
«Юридика»
2024

УДК [341.24(477):336.227.1]:339.92ЄС
М58

Рецензенти:

Фалалєєва Людмила – доктор юридичних наук, професор, провідний науковий співробітник відділу міжнародного права та права Європейського Союзу Інституту держави і права ім. В. М. Корецького Національної академії наук України;

Чернецька Олена – кандидат юридичних наук, доцент, завідувач кафедри міжнародного права та права Європейського Союзу Державного податкового університету;

Драчов Олексій – кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри публічного та міжнародного права Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного податкового університету
(протокол № 7 від 24 грудня 2024 року)

Всі права захищені. Жодна частина цієї книги не може бути передрукована, відтворена чи використана в будь-якій формі або будь-якими електроннимі, механічними чи іншими засобами, відомими зараз або винайденими пізніше, включаючи фотокопіювання та запис, або в будь-якій системі зберігання чи пошуку інформації, без письмового дозволу від видавництва та авторів.

М58 Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування у контексті європейської інтеграції : кол. монографія / за заг. ред. Л. Д. Тимченка. – Одеса : Видавництво «Юридика», 2024. – 174 с.

ISBN 978-617-8182-64-9

DOI https://doi.org/10.33244/978-617-8182-64-9

У монографії аналізуються міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування у контексті європейської інтеграції. Автори розкривають особливості укладення та реалізації таких договорів, їхню роль у забезпеченні економічної співпраці та розвитку зовнішньоекономічної діяльності України.

Особливу увагу приділено гармонізації положень міжнародних договорів з європейськими стандартами та нормами, а також впливу європейської інтеграції на зміст та практику застосування таких угод.

Важливим елементом роботи є історико-правовий та порівняльно-правовий аналіз міжнародних договорів України, їх співвідношення з національним законодавством та міжнародним правом.

Книга розрахована на студентів і викладачів юридичних і економічних спеціальностей, науковців, працівників державних органів, а також усіх, хто цікавиться питаннями міжнародного податкового права та інтеграційних процесів.

УДК [341.24(477):336.227.1]:339.92ЄС

ISBN 978-617-8182-64-9

© Авторський колектив, 2024
© Державний податковий університет, 2024

СПИСОК АВТОРІВ / АВТОРСЬКИЙ КОЛЕКТИВ

Частина 1

Л. Тимченко, д-р юрид. наук, проф. (вступ; розділи 1, 4); В. Кононенко, д-р юрид. наук, доц. (розділ 1); О. Смірнова, канд. екон. наук, доц., ст. наук. співроб. (розділ 1); П. Селезень, канд. юрид. наук, доц., ст. наук. співроб. (розділ 4); О. Чижикова, д-р філос. (розділ 3); В. Чижиков (розділи 2, 3, 4).

Частина 2

Л. Тимченко, д-р юрид. наук, проф. (вступ; розділи 3, 4); В. Кононенко, д-р юрид. наук (розділи 1, 4); П. Селезень, канд. юрид. наук, доц., ст. наук. співроб. (підрозділи 3.1, 3.2, розділ 5); С. Федчук, канд. юрид. наук, ст. наук. співроб. (підрозділ 3.3); Н. Шкуренко (підрозділ 3.4).

ЧАСТИНА 1

МІЖНАРОДНІ ПОДАТКОВІ ДОГОВОРИ ТА ЇХ ЗНАЧЕННЯ ДЛЯ УКРАЇНИ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

У цій частині монографії досліджуються міжнародні податкові договори України та їхня роль у процесі європейської інтеграції. Міжнародні договори, зокрема угоди про уникнення подвійного оподаткування, мають велике значення для економічної співпраці між державами. Вони сприяють зменшенню податкових бар'єрів, запобігають податковій дискримінації та забезпечують механізми для врегулювання податкових спорів.

Досліджено основні правові аспекти міжнародних податкових договорів, їх вплив на податкову політику України в контексті європейської інтеграції. Розглянуто механізми уникнення подвійного оподаткування, що містяться у міжнародних угодах, а також проаналізовано їхнє значення для розвитку економічних відносин між Україною й іншими державами. Досліджено правову базу міжнародних податкових конвенцій ОЕСР і ООН, порівняно їхні підходи до регулювання податкових правовідносин. Проаналізовано судові рішення зарубіжних і національних судових інстанцій з адміністративних справ щодо спорів з приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів із деякими видами вимог, зокрема, зі спорів щодо адміністрування окремих податків, зборів, платежів.

Об'єктом дослідження є міжнародні фінансові правовідносини у сфері регулювання фіскальної діяльності держав з метою захисту їхнього податкового суверенітету та забезпечення інтересів платників податків з одночасним усуненням умов для їх недобросовісної поведінки.

Мета дослідження – розробка пропозицій щодо перегляду міжнародних податкових договорів України на предмет відповідності їх сучасним національним інтересам з метою збільшення

фінансових ресурсів держави, розширення податкової бази, забезпечення цілісності податкової системи та своєчасної інтеграції України в ЄС.

Методологічну основу дослідження становить система загальнонаукових та спеціальних методів і підходів, що мають забезпечити об'єктивний аналіз досліджуваного явища. З урахуванням теми, мети й завдань дослідження мають бути використані такі методи: діалектичний (характеристика переваг та проблемних аспектів застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування); порівняльно-правовий (визначення спільних та відмінних положень у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування, стороною яких є України); метод індукції для аналізу практики застосування податковими органами і платниками податків положень міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування у судових провадженнях; формально-юридичний метод, який використовувався для аналізу змісту нормативних актів України, міжнародних конвенцій; формально-логічний метод був застосований для визначення понять; кейс-метод – для аналізу судової практики судів; формально-юридичний (розроблення проєкту інструментарію Toolkit для ведення перемовин із зарубіжними країнами щодо перегляду міжнародних конвенцій України); структурно-функціональний метод (визначення ролі процедури взаємного узгодження та її взаємозв'язку з іншими інструментами).

ЗМІСТ

ЧАСТИНА 1
МІЖНАРОДНІ ПОДАТКОВІ ДОГОВОРИ ТА ЇХ ЗНАЧЕННЯ ДЛЯ УКРАЇНИ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ 4

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ СКОРОЧЕНЬ 8

ВСТУП 9

РОЗДІЛ 1
Аналіз системи міжнародних конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування 12

РОЗДІЛ 2
Практика застосування національними та іноземними адміністративними судами, податковими органами і платниками податків окремих положень міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування 17

2.1. Щодо статусу резидента 17

2.2. Щодо концепції «бенефіціарний власник доходу» 24

2.3. Щодо кваліфікації доходу 36

2.4. Щодо тесту основної мети (Principle Purpose Test) 39

2.5. Щодо права на оподаткування 44

2.6. Аналіз практики застосування податковими органами і платниками податків положень міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування у судовому провадженні 46

2.7. Аналіз практики застосування міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування з боку іноземних адміністративних судів 54

2.7.1. Щодо статусу резидента 54

2.7.2. Щодо концепції «бенефіціарний власник доходу» 55

2.7.3. Щодо кваліфікації доходу 55

2.7.4. Щодо застосування тесту основної мети (PPT) 56

2.7.5. Щодо права на оподаткування 60

РОЗДІЛ 3
Аналіз обсягу зовнішньоекономічного співробітництва України щодо країн, з якими укладена угода про уникнення подвійного оподаткування 64

3.1. Обсяг зовнішньоекономічного співробітництва України щодо країн, з якими укладена угода про уникнення подвійного оподаткування 64

3.2. Договірна практика та специфіка внутрішнього законодавства країн 72

Розділ 4
Пропозиції щодо перегляду міжнародних податкових договорів України на предмет відповідності сучасним національним інтересам 74

4.1. Пропозиції щодо перегляду міжнародних податкових договорів 74

4.2. Інструментарій Toolkit для ведення переговорів із зарубіжними країнами щодо перегляду міжнародних конвенцій України 76

Висновки 79

Перелік використаних джерел 84

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ СКОРОЧЕНЬ

BEPS – Base erosion and Profit Shifting

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку (англ. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD)

ОБСЄ – Організація з безпеки і співробітництва в Європі

ДПС України – Державна податкова служба України

ЄС – Європейський Союз

МПК ОЕСР – Модельна податкова конвенція ОЕСР

ПВУ – процедура взаємного узгодження

ПК України (ПКУ) – Податковий кодекс України

MLI (Multilateral Instrument, Багатостороння конвенція) – це багатосторонній договір, розроблений Організацією економічного співробітництва та розвитку

PPT – principal purpose test (тест основної мети)

Порядок MAP – Порядок розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження та вимоги до заяви

ВСТУП

Міжнародні договори (конвенції або угоди) про уникнення подвійного оподаткування, які укладені між Україною й іншими державами, займають провідне місце у системі вітчизняного податкового законодавства. Реалізація договірних норм сприяє тісній економічній співпраці між державами шляхом зменшення податкових бар'єрів, запобігання податковій дискримінації та забезпечення механізму допомоги у врегулюванні податкових спорів.

На міжнародній арені Україна розширює співробітництво в різних сферах. Одночасно вносяться зміни до текстів укладених міжнародних податкових договорів. У 2022 р. Україна отримала статус кандидата на членство в ЄС, а також її було визнано потенційним членом ОЕСР. Зазначені обставини зумовлюють чітку та глибоку оцінку держави більш ніж 20-ма технічними комітетами. Мова йде про узгодженість нормативної бази держави-кандидата з відповідними правовими актами організацій, а також їх політикою та практикою, з-поміж іншого передбачається глибока оцінка діяльності держави у сфері формування податкової політики.

Відповідно до Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 рр., схваленого розпорядженням Кабінету міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р, згідно з ціллю «Дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі» та напряму «Підвищення ефективності податкового адміністрування та якості обслуговування платників податків» за Міністерством фінансів України закріплено захід – «Створення умов для оптимізації податкового навантаження за допомогою механізму уникнення подвійного оподаткування».

Створення належних нормативно-правових засад для розширення бази оподаткування на внутрішньодержавному рівні

є актуальним завданням для України. Більшість чинних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування відповідають реаліям 90-х років XX ст., зокрема мають місце податкові преференції у конвенціях із розвинутими державами. Кожна держава при укладенні таких договорів прагне досягти таких формулювань, які більшою мірою захищали б її податковий суверенітет та забезпечували інтереси її платників податків. Однак не виключено, що створені сприятливі умови для ведення бізнесу формують умови для недобросовісної поведінки платників податків.

Модельна податкова конвенція ОЕСР щодо податків на доходи і капітал є стандартним договором про уникнення подвійного оподаткування стосовно резидентів однієї або обох держав, що укладають цю угоду. Особливо це стосується держав-членів ОЕСР, які зобов'язані використовувати як Модельну податкову конвенцію, так і Коментарі до неї.

Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими державами та державами, що розвиваються, – модельний акт, який відтворює підхід Модельної податкової конвенції ОЕСР, однак має і особливості. Положення документа відображають інтереси держав, що розвиваються, які в переважній більшості випадків виступають джерелом доходів. У цьому контексті можна вважати, що окремі положення Типової конвенції ООН більш адаптовані до українських реалій.

З огляду на вищевикладене в умовах обмеженості фінансових ресурсів та інтеграції України в ЄС проведення інвентаризації чинних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, здійснення порівняльно-правової характеристики міжнародних податкових конвенцій України з іншими державами та напрацювання підходів до їх перегляду сприятиме захисту національних інтересів, підвищенню фіскальної ефективності податкових платежів, обмеженню можливостей розмивання податкової бази та запобіганню податковим ухиленням і стягненню непогашеної податкової заборгованості.

Вироблення та ефективна дія єдиних модельних договірних норм для усіх країн є неможливими. А тому проєкт Модельної податкової конвенції України має враховувати відповідні положення МПК ОЕСР, Типової конвенції ООН.

Актуальність міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування зумовлена глобалізацією економіки, зростанням міжнародної торгівлі, руху капіталу та мобільності робочої сили. У таких умовах держави стикаються з проблемою подвійного оподаткування, коли одні й ті самі доходи або активи підлягають оподаткуванню в різних юрисдикціях. Це створює суттєві перешкоди для економічної діяльності, знижує інвестиційну привабливість країн та ускладнює ведення бізнесу в міжнародному масштабі.

Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування сприяють усуненню таких перешкод, встановлюючи чіткі правила визначення податкової юрисдикції та механізми уникнення подвійного оподаткування, наприклад, шляхом надання податкових кредитів, звільнень або зниження ставок оподаткування. Це дає можливість забезпечити більш прозорі та передбачувані умови для платників податків, що стимулює розвиток міжнародного бізнесу й інвестицій.

Крім того, такі договори важливі для уникнення податкових конфліктів між країнами, сприяючи гармонізації їх податкових систем. Вони також відіграють ключову роль у боротьбі з податковими ухиленнями й агресивним податковим плануванням, оскільки містять положення про обмін податковою інформацією та співпрацю між податковими органами.

Таким чином, міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування є важливим елементом сучасної глобальної економіки, який сприяє економічній стабільності, створює сприятливі умови для інвестицій та зменшує ризики податкових спорів між державами.

Розділ 1
АНАЛІЗ СИСТЕМИ МІЖНАРОДНИХ КОНВЕНЦІЙ УКРАЇНИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Система міжнародних конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування є ключовим елементом національної податкової політики та зовнішньоекономічної діяльності держави. Подібні угоди мають важливе значення для забезпечення стабільності бізнес-середовища, залучення іноземних інвестицій і захисту національних інтересів на міжнародній арені. Аналіз цієї системи дає змогу оцінити її ефективність та відповідність сучасним викликам і тенденціям у світовій економіці.

Основною метою міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування є запобігання ситуаціям, коли одна й та сама особа або компанія сплачує податки у двох або більше країнах одночасно. Подвійне оподаткування виникає через різницю у підходах до визначення податкового резидентства, оподаткування доходів або прибутків. Застосування таких конвенцій створює правовий механізм для розподілу податкових прав між державами, що дає змогу зменшити податкове навантаження на суб'єктів господарювання або повністю уникнути його.

Україна є активним учасником міжнародних податкових відносин і станом на сьогодні між нею та іншими державами діє 71 міжнародна двостороння конвенція (угода) про уникнення подвійного оподаткування, дві з яких були вчинені Урядом СРСР та продовжують застосовуватися відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» до дня набрання чинності нових договорів, укладених Україною. Ці угоди розробляються на основі моделі конвенції ОЕСР (Організації економічного співробітництва та розвитку) – загальновизнаного стандарту

у цій сфері. Основними принципами таких конвенцій є уникнення дискримінації, співпраця між податковими органами, недопущення зловживань положеннями угод та захист прав платників податків.

Укладені Україною угоди про уникнення подвійного оподаткування зазвичай охоплюють доходи фізичних і юридичних осіб, наприклад, від трудової діяльності, дивіденди, відсотки, роялті, доходи від нерухомості та прибутки від підприємницької діяльності. Угоди передбачають застосування механізмів звільнення або зарахування податків, що були сплачені в іншій юрисдикції. Скажімо, якщо компанія, зареєстрована в Україні, отримує прибуток у державі-партнері, то цей прибуток може бути звільнений від оподаткування в Україні або з нього може бути вирахуваний податок, сплачений за кордоном.

Водночас система міжнародних конвенцій України має свої виклики та проблеми. Однією з основних проблем є протидія агресивному податковому плануванню, коли транснаціональні корпорації використовують лазівки у міжнародних угодах для мінімізації податкових зобов'язань. Такі дії, відомі як практика BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), призводять до втрат податкових надходжень і створюють нерівні умови для добросовісних платників податків. Для боротьби з цим Україна приєдналася до багатостороннього інструменту MLI (Multilateral Instrument), який уможливлює швидке внесення змін до чинних угод у рамках рекомендацій ОЕСР.

Іншою важливою проблемою є складність адаптації міжнародних конвенцій до змін у податкових системах держав-партнерів. Наприклад, введення нових податкових правил, таких як цифрові податки, може потребувати перегляду чинних угод або укладення нових. Крім того, важливо враховувати специфіку економічних відносин з конкретними країнами, щоб забезпечити справедливий розподіл податкових зобов'язань.

Аналіз чинних конвенцій також свідчить про необхідність посилення співпраці між податковими органами України та інших країн. Обмін інформацією, спільні перевірки

та застосування єдиних стандартів у сфері оподаткування сприяють підвищенню ефективності виконання положень міжнародних угод. Особливо це актуально в умовах глобалізації економіки та зростання транснаціональних операцій.

Важливим аспектом є роль конвенцій у сприянні економічному зростанню України. Уникнення подвійного оподаткування стимулює іноземних інвесторів вкладати кошти в українську економіку, а також сприяє виходу українських компаній на міжнародні ринки. При цьому важливо забезпечити баланс між фіскальними інтересами держави та створенням сприятливих умов для бізнесу.

Загалом, система міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування становить невід'ємну частину податкової політики України. Її подальший розвиток і вдосконалення потребують врахування міжнародного досвіду, сучасних викликів і специфіки національної економіки. У цьому контексті важливими є активна участь України у міжнародних ініціативах, вдосконалення національного законодавства та забезпечення прозорості й передбачуваності податкової системи. Міжнародні податкові угоди не лише сприяють захисту економічних інтересів держави, але й виступають інструментом інтеграції України у глобальну економіку.

Розвиток системи міжнародних конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування – це ключовий напрям удосконалення податкової політики держави в умовах глобалізації. Перспективи цієї системи тісно пов'язані з адаптацією до міжнародних стандартів, зміною економічного ландшафту та необхідністю підтримки конкурентоспроможності української економіки.

Одним із основних векторів розвитку виступає модернізація чинних угод відповідно до положень Плану дій BEPS. Участь України у цій міжнародній ініціативі свідчить про готовність держави протидіяти ухиленню від сплати податків через використання агресивного податкового планування. Зокрема, реалізація кроків BEPS сприятиме поліпшенню прозорості податкової

системи та забезпеченню справедливого розподілу податкових зобов'язань між країнами.

Важлива перспектива вбачається у розширенні географії укладення угод про уникнення подвійного оподаткування. Зважаючи на прагнення України інтегруватися до глобальних економічних процесів, підписання таких угод із новими стратегічними партнерами, особливо в регіонах Азії, Африки та Латинської Америки, відкриває додаткові можливості для міжнародної співпраці. Це уможливить залучення іноземних інвестицій, розширення доступу до нових ринків та забезпечення податкових гарантій для українського бізнесу за кордоном.

Ще один важливий напрям – це удосконалення механізмів обміну інформацією між податковими органами України та інших держав. Автоматизований обмін фінансовою інформацією, що базується на Стандартах обміну інформацією ОЕСР (CRS – Common Reporting Standard), дасть змогу зменшити ризики ухилення від оподаткування та забезпечить більшу прозорість фінансових потоків. Такий підхід сприятиме зростанню довіри до податкових органів і створенню передумов для стабільного економічного зростання.

Окрему увагу варто зосередити на гармонізації положень міжнародних конвенцій із сучасними викликами цифрової економіки. Зростання транснаціональних технологічних компаній і розвиток електронної комерції потребують адаптації податкових правил. У цьому контексті актуальним вбачається запровадження положень про оподаткування цифрових послуг і прибутків, отриманих через віртуальні платформи. Участь України в обговореннях на міжнародному рівні щодо визначення єдиних підходів до оподаткування цифрових трансакцій є пріоритетним завданням для убезпечення економічних інтересів держави.

Значний потенціал для розвитку має також вдосконалення національного законодавства з урахуванням положень міжнародних конвенцій. Це передбачає спрощення процедур застосування угод, зокрема уніфікацію форм податкових декларацій, розробку детальних інструкцій для платників

податків та забезпечення ефективного функціонування механізмів вирішення спорів. Важливо також підвищити обізнаність бізнесу та громадян про права й обов'язки в рамках дії міжнародних угод, що сприятиме більш ефективному використанню їхніх положень.

Крім того, перспективи розвитку системи міжнародних конвенцій України пов'язані з активною участю у багатосторонніх ініціативах. Зокрема, долучення до нових міжнародних угод, які регулюють різні аспекти уникнення подвійного оподаткування в умовах глобальних змін, сприятиме зміцненню позицій України у світовій економіці. Водночас важливо зберігати баланс між національними інтересами та міжнародними зобов'язаннями, забезпечуючи захист економічного суверенітету країни.

Отже, розвиток системи міжнародних конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування охоплює широкий спектр заходів – від адаптації до сучасних викликів і розширення міжнародного співробітництва до вдосконалення національного законодавства та підготовки висококваліфікованих кадрів. Їхня реалізація сприятиме зміцненню економічного потенціалу України, поліпшенню інвестиційного клімату та забезпеченню справедливості у податкових відносинах на міжнародному рівні.

Розділ 2
ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА ІНОЗЕМНИМИ АДМІНІСТРАТИВНИМИ СУДАМИ, ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ І ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ ОКРЕМИХ ПОЛОЖЕНЬ МІЖНАРОДНИХ УГОД ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У цьому Розділі зроблена спроба проаналізувати чинну практику застосування національними та іноземними адміністративними судами, податковими органами і платниками податків окремих положень міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування (статус резидента, концепція «бенефіціарний власник доходу», кваліфікація доходу, застосування тесту основної мети PPT, права на оподаткування тощо).

Встановлено такі позиції застосування національними та іноземними адміністративними судами.

2.1. Щодо статусу резидента

Питання визначення податкового резидентства та визначення осіб як резидентів або нерезидентів завжди привертало увагу дослідників через складність та різноманітність світової практики в цій сфері. У сучасних умовах кожна держава має власний підхід до визначення критеріїв резидентства, що дає підставу сформувати три основні принципи, якими керуються при визначенні належності оподаткування фізичної особи:

1) принцип доміцилію, який ґрунтується на місці постійного проживання особи та її намірі повернутися у це місце (наприклад, Франція, Велика Британія, Швейцарія);

2) принцип територіальності об'єкта оподаткування, згідно з яким оподатковувані доходи отримуються з території певної держави (наприклад, країни Латинської Америки);

3) принцип резидентства, за яким всі особи, визнані державою резидентами, оподатковуються за її законодавством за всіма доходами, незалежно від того, де вони були отримані (наприклад, США, Україна) [1].

В Україні резидентом, згідно з Податковим кодексом України (далі – ПК України), визначено фізичну особу, яка має місце проживання в Україні (пп. 14.1.213 ст. 14). Отже, щоб бути визнаною резидентом, фізичній особі достатньо самостійно визначити місце проживання на території України (пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 213). Якщо особа має місце проживання в іншій країні, то її резидентство визначається за центром життєвих інтересів, тобто більш тісними особистими чи економічними зв'язками в Україні. На практиці центром життєвих інтересів визнається місце постійного проживання членів сім'ї або реєстрації фізичної особи-підприємця як суб'єкта підприємницької діяльності [2, с. 336–337]. При цьому, у коментарі до Модельної конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (1977) виділяють такі критерії оцінювання центру життєвих інтересів фізичної особи, як її сімейні та соціальні зв'язки, зайнятість, політична, культурна та інша діяльність, місце ведення бізнесу чи місце, з якого особа управляє своєю власністю [7].

Якщо особа не має місця постійного проживання, застосовується положення, згідно з яким, якщо іноземець перебуває на території Україні протягом 183 днів, то він може бути визнаним резидентом України тільки після отримання відповідної довідки від податкового органу. Таким чином, якщо фізична особа не має постійного житла на території певної держави, але має там центр життєвих інтересів, то вона визначається резидентом такої держави, адже ознаки податкового резидентства застосовуються послідовно.

На думку Г. О. Петренко та А. А. Буравської, при визначенні фізичної особи резидентом / нерезидентом ДПС України необхідно враховувати такі ознаки:

1) загальні (застосовуються послідовно) – постійне житло, центр життєвих інтересів, звичайне місце проживання, громадянство;

2) спеціальні – положення, передбачені міжнародними договорами щодо визначення податкового резидентства [2, с. 336–337].

Ознаку центру життєвих інтересів ДПС України рекомендується використовувати як основну. Виявлено необхідність внесення змін та доповнень до законодавства щодо чіткого визначення способів застосування ознак податкового резидентства саме ДПС України, що буде відповідати вимогам Модельної конвенції ОЕСР, а також розширення повноваження ДПС України щодо можливості надання, зміни, або визнання фізичної особи такою, що втратила статус резидента [2, с. 336–337].

При визначенні фізичної особи як резидента або нерезидента ДПС України, запропонована система ознак має і переваги, і недоліки.

Переваги:

1) послідовне застосування загальних ознак, таких як постійне житло, центр життєвих інтересів, звичайне місце проживання та громадянство, може сприяти досягненню більш об'єктивного результату;

2) урахування спеціальних положень, передбачених міжнародними договорами, визначається високим стандартом, який відповідає міжнародним нормам.

Недоліки:

1) рекомендація використовувати ознаку центру життєвих інтересів як основну може призвести до суб'єктивності в оцінці і неоднозначності визначення цієї ознаки;

2) потреба внесення змін і доповнень до законодавства може створити додаткові бюрократичні перешкоди та затримки у процесі визначення податкового резидентства.

У рішенні № 340/3834/21 від 20 березня 2023 р.[1] щодо застосування Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/109661909

про уникнення подвійного оподаткування суд зазначив таке: п. 2 ст. 3 Конвенції встановлює, що під час застосування цієї Конвенції Договірною Державою будь-який термін, не визначений у Конвенції, має, якщо з контексту не випливає інше, те значення, яке надається йому законодавством цієї Держави стосовно податків, на які поширюється дія цієї Конвенції.

Отже, як бачимо, позицію Суду можна екстраполювати щодо застосування поняття «статус резидента» у контексті означеної Конвенції в такому розумінні, що він повинен тлумачитися відповідно до законодавства Договірної Держави щодо податків, на які поширюється дія Конвенції. У судовому рішенні вказано, що для застосування певних положень Конвенції необхідно враховувати вимоги та умови, які встановлює сама Конвенція, а не буквальне тлумачення складу чи змісту її окремих положень без зв'язку із загальним контекстом. Отже, з'ясовуючи питання про застосування терміна «статус резидента», суд враховує його значення згідно із законодавством договірної держави.

Довідка щодо податкової резидентності повинна бути видана за формою, затвердженою відповідно до законодавства країни резидентності, та належно легалізована, перекладена із зазначенням відомостей, що підтверджують статус податкового резидента.

У названій справі платник податків надав апостильовану довідку, видану Міністерством фінансів Республіки Кіпр за підписом заступника міністра юстиції, скріплену печаткою та перекладену на українську мову.

Вимог щодо обов'язкового посилання у довідці на Конвенцію між Урядом України та Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи положення ст. 103 ПК України не містять, зважаючи на це висновки акта перевірки суди правомірно визнали безпідставними, оскільки, така довідка за формою не повинна містити посилання на міжнародно-правовий акт, а в цьому випадку мала лише підтверджувати, що компанія-контрагент позивача наділена статусом платника податку на прибуток та є резидентом Кіпру [4].

Довідка податкової резидентості повинна бути:

1) видана за формою та змістом, згідно із законодавством відповідної країни;

2) належно легалізована;

3) перекладена українською мовою, а справжність підпису перекладача має бути відповідно засвідчена;

4) містити відомості, що підтверджують статус податкового резидента.

А отже, довідка не обов'язково має посилатися на угоду про уникнення подвійного оподаткування, позаяк ст. 103 ПКУ не містить такої вимоги [9].

На підставі аналізу Постанови Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 жовтня 2019 р. в справі № 2а-16434/12/2670, в якому суд, використовуючи положення міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, зокрема, стосовно статусу постійного представництва, резидентності, детально аналізує правові норми щодо оподаткування доходів нерезидентів, можна виділити декілька важливих аспектів щодо застосування положень міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, які стосуються статусу резидента.

Розподіл податкових прав між державами в межах певного договору здійснюється, зокрема, враховуючи ступінь присутності нерезидента в іншій державі під час отримання ним доходів з джерелом походження з відповідної держави.

Можна виділити три різні ступені присутності нерезидента в іншій країні.

По-перше, нерезидент може отримувати доходи з іншої країни взагалі без присутності в такій країні (наприклад, шляхом отримання процентів або роялті). У таких випадках договори про уникнення подвійного оподаткування надають країнам обмежене право оподатковувати відповідні доходи, що пов'язане з концепцією постійного представництва, а з іншими концепціями.

По-друге, з метою здійснення діяльності в іншій країні, нерезидент може створити там дочірнє підприємство. Останнє,

будучи юридично відокремленим, отримає всі ознаки податкової правосуб'єктності, зокрема – її податкову резиденцію. Водночас міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування враховують те, що дочірні підприємства не є повністю незалежними від материнських підприємств, а перебувають у певній субординації. Відтак, міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування закріплено «принцип витягнутої руки» як механізм врахування податкових наслідків субординації між материнськими і дочірніми компаніями.

По-третє, нерезидент може створити в іншій країні представництво або інший структурний підрозділ, чи просто розмістити в ній певне майно та персонал. З функціональної точки зору така його діяльність подібна до створення дочірнього підприємства, але відповідний структурний підрозділ (майно, персонал) є відокремленими лише територіально, але не юридично. Концепція «постійного представництва» призначена саме для юридичної класифікації подібних ситуацій територіальної, але не юридичної відокремленості певного майна чи персоналу нерезидента. Задля оподаткування юридичну фікцію постійного представництва доповнено концепцією окремої податкової правосуб'єктності, яка з метою оподаткування повинна врахувати податкові наслідки юридичної єдності представництва і компанії загалом. Звідси – концепція податкової правосуб'єктності полягає у тому, що постійне представництво з метою оподаткування розглядається як окремий (від нерезидента) суб'єкт.

Реалізація концепції податкової правосуб'єктності має певні особливості з огляду на специфіку діяльності компаній, що здійснюють діяльність через представництва в декількох країнах. Їхньою особливістю є те, що компанія несе витрати в одних країнах (зокрема, через представництва), а доходи має отримувати на банківські рахунки (компаній або інших представництв), відкриті в інших.

Щодо правового регулювання статусу постійного представництва в Україні (на час виникнення спірних правовідносин) доцільно звернути увагу на таке.

У ст. 14 ПК України встановлено, що постійне представництво – це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова / газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів.

Норми міжнародного та українського законодавства підтверджують висновок, що представництва на території України не мають статусу юридичної особи і діють на підставі наданих нерезидентом повноважень. Вони можуть як здійснювати підприємницьку діяльність на території України, так і виконувати виключно функції допоміжного та підготовчого характеру (зберігання, демонстрація, закупівля або доставка товарів, збирання інформації тощо). Ці умови можна охарактеризувати як ознаки, що дають підставу відносити представництво нерезидента до розряду «постійних» та «непостійних».

Отже, постійне представництво нерезидента в Україні з метою оподаткування розглядається як окремий, незалежний від нього самого суб'єкт господарської діяльності. А тому взаємовідносини між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні необхідно розглядати як взаємовідносини між різними суб'єктами господарювання та, відповідно, податковий облік самого постійного представництва повинен здійснюватися згідно із загальними правилами.

Основою для розробки переважної більшості міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування є Модельна конвенція Організації економічного співробітництва та розвитку щодо податків на доходи і капітал. Модельна конвенція ОЄСР становить джерело уніфікованих рішень щодо найбільш поширених питань, які виникають у сфері міжнародного оподаткування та усунення подвійного оподаткування.

Для вирішення відповідної категорії справ Суд використовує і Коментарі ОЕСР до Модельної конвенції.

Термін «постійне представництво», виходячи із пункту 1 статті 5 Угоди про уникнення подвійного оподаткування, є постійним місцем діяльності через яке повністю або частково здійснюється комерційна діяльність підприємства (нерезидента).

Отже, для визнання представництва нерезидента таким, що має статус постійного представництва, необхідною умовою є здійснення ним комерційної діяльності.

За своєю сутністю ця дефініція еквівалентна терміну «господарська діяльність», застосовному у Податковому кодексі України, а також у значній кількості інших міжнародних договорів.

Водночас визначення цього терміна не наведено в Угоді, а Модельна конвенція визначає його у невиключний спосіб – лише шляхом згадування, що він передбачає також професійні послуги.

Підсумовуючи, слід констатувати, що господарська діяльність характеризується насамперед спрямованістю на отримання доходу, а також певними організаційними зусиллями, які вчиняються у здійсненні відповідної діяльності (зокрема організаційними, фінансовими, людськими тощо). Фактичне отримання доходу у певному податковому періоді не має вирішального значення для визначення діяльності як господарської.

2.2. Щодо концепції «бенефіціарний власник доходу»

У постанові від 27 липня 2020 р. у справі № 826/5911/18 суд касаційної інстанції зауважив, що бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, що має право на їх отримання. При цьому бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання

доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу (п. 103.3 ст. 103 ПК України, у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин).

На думку колегії суддів, для визначення особи як фактичного отримувача доходу, вона не тільки повинна володіти правом на отримання доходу, але й бути особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу.

Передбачені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані у випадку, коли нерезидент діє як проміжна ланка в інтересах іншої особи, яка фактично отримує вигоду від доходу. Зокрема, не можуть бути застосовані пільгові ставки податку у випадку, коли дохід (у рамках угоди або серії угод) з джерелом його походження з України виплачується у такий спосіб, що нерезидент (проміжна ланка, яка має вузькі, обмежені повноваження стосовно доходу), який претендує на отримання пільгової ставки податку з доходів у вигляді роялті, дивідендів, процентів, виплачує весь дохід (його більшу частину) іншому нерезиденту, який не міг би застосувати пільгову ставку у разі, коли б такий дохід виплачувався останньому.

Отже, кінцевим (бенефіціарним) власником є:

– для юридичних осіб – будь-яка фізична особа, яка здійснює вирішальний вплив на діяльність юридичної особи (з-поміж іншого через ланцюг контролю / володіння);

– для трастів, утворених відповідно до законодавства країни їх утворення, – засновник, довірчий власник, захисник (за наявності), вигодоодержувач (вигодонабувач) або група вигодоодержувачів (вигодонабувачів), а також будь-яка інша фізична особа, яка здійснює вирішальний вплив на діяльність трасту (в тому числі через ланцюг контролю / володіння);

– для інших подібних правових утворень – особа, яка має статус, еквівалентний або аналогічний особам, зазначеним для трастів.

Ознакою здійснення прямого вирішального впливу на діяльність є безпосереднє володіння фізичною особою часткою

у розмірі не менше 25 % статутного (складеного) капіталу або прав голосу юридичної особи.

Ознаками здійснення непрямого вирішального впливу на діяльність є принаймні володіння фізичною особою часткою у розмірі не менше 25 % статутного (складеного) капіталу або прав голосу юридичної особи через пов'язаних фізичних чи юридичних осіб, трасти або інші подібні правові утворення, чи здійснення вирішального впливу шляхом реалізації права контролю, володіння, користування або розпорядження всіма активами чи їх часткою, права отримання доходів від діяльності юридичної особи, трасту або іншого подібного правового утворення, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування органів управління, а також вчинення правочинів, які дають можливість визначати основні умови господарської діяльності юридичної особи, або діяльності трасту або іншого подібного правового утворення, приймати обов'язкові до виконання рішення, що мають вирішальний вплив на діяльність юридичної особи, трасту або іншого подібного правового утворення, незалежно від формального володіння.

При цьому кінцевим бенефіціарним власником не може бути особа, яка має формальне право на 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі, але є комерційним агентом, номінальним власником або номінальним утримувачем, або лише посередником щодо такого права[1].

Тобто, якщо отримувач доходу має право отримувати вигоду та визначати подальшу економічну долю доходу і не пов'язаний договірними або юридичними зобов'язаннями щодо перерахування його іншій особі, то він є бенефіціарним власником доходу [10].

Передбачені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані, коли нерезидент діє як проміжна ланка в інтересах іншої особи, яка фактично

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/90804192

отримує вигоду від доходу. Зокрема, не можуть бути застосовані пільгові ставки податку, коли дохід у межах угоди або серії угод із джерелом походження з України виплачується у такий спосіб, що нерезидент (проміжна ланка, яка має вузькі, обмежені повноваження стосовно доходу), який претендує на отримання пільгової ставки податку з доходів у вигляді роялті, дивідендів, процентів, виплачує весь дохід або більшу його частину іншому нерезидентові, який би не міг застосувати пільгову ставку, якби такий дохід виплачувався останньому. Кінцевим бенефіціарним власником не може бути особа, яка має формальне право на 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі, але є комерційним агентом, номінальним власником або номінальним утримувачем, або лише посередником щодо такого права [10].

Практика Верховного Суду зорієнтована на те, що застосування категорії бенефіціарного власника доходу обмежується операціями з виплати дивідендів, процентів і роялті. Пільга з податку на доходи нерезидента за міжнародними конвенціями можлива за умови, що отримувач доходів є їх фактичним, а не номінальним власником.

Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу з метою застосування зниженої ставки податку відповідно до правил міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, що має право на їх отримання за приписами п. 103.3 ст. 103 ПК України [4].

Рішення суду № 820/1212/17 від 02 травня 2023 р.[1] базувалося на тому, що сума винагороди, яку сплачується за договором, є фіксованою та не залежить від інших обставин. Це вказує на те, що бенефіціаром доходу виступає фактичний отримувач.

Відповідно, бенефіціарним власником доходу вважається особа, яка не лише має право на його отримання, але й володіє повним контролем над ним.

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/110616359

Вирішальним фактором для застосування пільг зі сплати податку є наявність міжнародного договору та відповідна довідка, що підтверджує статус фактичного отримувача доходу.

У рішенні № 540/726/20[1] 09 серпня 2023 р. Суд визначив, що для визнання особи фактичним отримувачем доходу вона повинна не лише мати право на це, але й бути особою, яка визначає його подальшу економічну долю. Отже, можна резюмувати: у разі отримання особою права на вигоду та можливості визначати подальшу економічну долю доходу без юридичних або договірних зобов'язань стосовно передачі цього доходу іншій особі, вона вважається бенефіціарним власником доходу.

У рішенні № 260/433/19 від 28 березня 2023 р.[2] Суд визнав ТОВ «АЙ БІ І» бенефіціарним отримувачем доходу у вигляді процентів. Це було підтверджено наявністю сертифіката податкового резидентства, виданого уповноваженим органом Угорщини. Суд також вказав на відсутність як спростування чинності цього сертифіката, так і доказів про несплату податків українським нерезидентом. А отже, зрозуміло, суд прийняв рішення про правомірність застосування пільг з оподаткування, наданих міжнародним договором.

Зі сказаного вище з очевидністю випливає, що, згідно з позицією суду, для визначення статусу бенефіціарного власника необхідно мати відповідний документ, який підтверджує резидентство та фактичне отримання доходу, а також враховувати умови міжнародних договорів з уникнення подвійного оподаткування.

У рішенні № 640/12206/19 від 14 березня 2023 р.[3] Суд підтверджує, що кінцевим бенефіціарним власником юридичної особи є будь-яка фізична особа, яка має вирішальний вплив на її діяльність через безпосереднє володіння часткою у розмірі не менше 25 % статутного капіталу або прав голосу, або через непряме володіння часткою в такому обсязі через пов'язаних осіб, трасти або інші правові утворення. Також підкреслюється, що особа, яка

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/112729590

[2] https://reyestr.court.gov.ua/Review/109943696

[3] https://reyestr.court.gov.ua/Review/109541951

має формальне право на 25 % або більше відсотків статутного капіталу або прав голосу, але діє як комерційний агент, номінальний власник чи лише посередник, не може вважатись кінцевим бенефіціарним власником.

Як зазначив Верховний Суд у постанові у справі № 160/1062/19 від 25 жовтня 2021 р., чинним вітчизняним законодавством не встановлено, яким документом може підтверджуватися статус нерезидента, якому виплачується дохід із джерелом походження з України як його бенефіціарного власника та який повинна мати особа, що виплачує дохід нерезиденту, на момент виплати доходу.

На підставі аналізу рішення № 280/1493/19 від 23 січня 2023 р.[1] можна так сформулювати ознаки поняття «бенефіціарний власник»: це особа, яка фактично має контроль і отримує користь від доходів або майна, незалежно від того, на чиє ім'я це майно або дохід зареєстровані. Відсутність доказів про кінцевого бенефіціарного власника вказаного доходу означає, що особи, які володіли орендованими контейнерами та платформами, не можуть бути визнані такими бенефіціарними власниками, які мали б контроль та отримували користь від виплачених доходів.

Під «бенефіціарним власником» можна розуміти особу, яка має фактичне право на отримання доходів, що походять із джерел в Україні, включаючи дивіденди, проценти, роялті та інші види винагород, надані нерезиденту. У контексті судового рішення вказано, що «бенефіціарним власником» є особа, яка має право на отримання таких доходів, і ним не може бути юридична або фізична особа, яка виступає лише як агент, номінальний утримувач або посередник у відносинах щодо цих доходів.

Це підтверджується аналізом судового рішення № 200/7051/20-а від 21 грудня 2022 р.[2], де зазначено, що повірений компанії-нерезидента не мав на собі ознак постійного представництва, оскільки його діяльність обмежувалася лише підготовчими та/або допоміжними функціями, зокрема, підписанням

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/108806265

[2] https://reyestr.court.gov.ua/Review/108025455

договорів позики. Таким чином, позивач правильно застосував пільгову ставку податку, враховуючи статус компанії-нерезидента та відповідності його діяльності вимогам Конвенції.

Отже, «бенефіціарним власником» у цьому контексті є особа, яка має фактичне право на отримання доходів, а не лише виконавча або посередницька особа в операціях із отримання доходів.

Згідно із рішенням № 814/1649/17 від 09 грудня 2022 р.[1], «бенефіціарний власник» може бути визначений як особа або суб'єкт, який має безпосередній інтерес в отриманні відсотків у рамках угоди або фінансових операцій. Бенефіціарним власником може бути особа чи суб'єкт, що має безпосередній інтерес у сплаті або отриманні відсотків, незалежно від того, чи є вона резидентом договірної держави. Крім того, якщо особа або суб'єкт має постійне представництво в державі, з якої виникла заборгованість, то він також може бути визнаний бенефіціарним власником. Отже, в підсумку, бенефіціарний власник може бути особою, яка має безпосередній інтерес у виникненні та сплаті відсотків у рамках угоди або фінансової операції, незалежно від її резидентства чи місця перебування.

З огляду на рішення № 826/3562/17 від 25 листопада 2022 р.[2], можна сформулювати ознаки поняття «бенефіціарний власник» як особу або суб'єкт, який отримує користь або вигоду від певної угоди чи операції, але може не бути її фактичним власником в юридичному або правовому розумінні. Як випливає із поданих у справі відомостей, бенефіціарний власник у контексті доходів, отриманих від угод чартеру або фрахту, може бути визначений як особа або суб'єкт, який отримує оплату за надання послуг, пов'язаних із перевезенням вантажів, пасажирів, багажу або пошти, незалежно від того, чи є фактичним власником перевізного засобу. Із врахуванням податкового оподаткування, бенефіціарний власник може визначатися як особа або суб'єкт, що має право на користування доходами, отриманими від угод чартеру або фрахту, незалежно від їх фактичного володіння або контролю.

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/107785989

[2] https://reyestr.court.gov.ua/Review/107514633

Ознаки поняття «бенефіціарний власник», виходячи із рішення № 280/4264/21 від 19.10.2022[1], можуть бути сформульовані як особа чи юридична особа, яка фактично контролює або отримує користь від доходу, незалежно від того, хто є офіційним власником. У тексті судового рішення зазначено, що для визначення бенефіціарного власника важливо враховувати фактичну самостійну господарську діяльність особи-нерезидента, а також наявність постійного представництва в країні, з якою укладено договір про уникнення подвійного оподаткування. Також, враховуючи рекомендації Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), діяльність, яка здійснюється в країні, може бути визнана підготовчою або допоміжною, якщо вона не є суттєвою частиною основної господарської діяльності підприємства загалом. Отже, бенефіціарним власником можна вважати особу чи юридичну особу, яка фактично отримує користь від доходу, незалежно від офіційного власника.

На підставі аналізу тексту судового рішення № 160/8762/21 від 19.10.2022[2], поняття «бенефіціарний власник» може бути охарактеризоване як особа, що фактично отримує дохід і є його власником. У контексті податкового права, бенефіціарний власник – це особа, на користь якої здійснюються виплати, і яка підпадає під умови звільнення або зменшення оподаткування відповідно до чинного міжнародного договору України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати.

Отже, для отримання пільгової ставки податку з дивідендів, процентів, роялті та інших доходів, які нерезидент отримує з України згідно з міжнародними договорами, їх бенефіціарним (фактичним) отримувачем вважається особа, яка має право на отримання таких доходів та володіє контролем над їхнім подальшим використанням. Не можуть бути бенефіціарними (фактичними) отримувачами фізичні або юридичні особи, які виступають лише як агенти, номінальні власники або просто посередники щодо отримання таких доходів. Це означає,

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/106888536

[2] https://reyestr.court.gov.ua/Review/106840667

що володіння правом на отримання доходу не є достатнім, аби бути визнаним бенефіціарним власником, така особа також повинна мати можливість визначати подальшу економічну долю цього доходу.

Для визначення особи як фактичного отримувача доходу, вона повинна мати не лише право на його отримання, але й контролювати його подальше використання. Також важливо, щоб особа володіла достатнім рівнем контролю, який визначається не лише формальним володінням, але й можливістю розв'язувати важливі економічні питання, пов'язані з цим доходом. У разі якщо нерезидент діє лише як посередник або переслідує власні комерційні інтереси, пільгові ставки податку не застосовуються.

Кінцевим бенефіціарним власником доходу може бути фізична особа, яка має значний вплив на діяльність юридичної особи, або будь-яка інша особа, яка має контроль над доходами через участь у діяльності трастів або подібних утворень. Не можуть бути бенефіціарними власниками особи, які мають формальне право на доходи, але не контролюють їхнє використання, або виступають як агенти чи посередники без реального розв'язання економічних питань.

Суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді Р. Ханова у такий спосіб роз'яснює судове тлумачення поняття бенефіціарного власника доходів.

Суди першої та апеляційної інстанцій застосовують тест на бенефіціарність. Так, у рішенні Одеського окружного адміністративного суду від 05 грудня 2018 р. в справі № 1540/4891/18[1] суд наголосив, що термін «бенефіціарний власник доходу» належить більше до економічної категорії. Чинне законодавство не встановлює форму єдиного документа, що підтверджує статус контрагента як бенефіціарного власника доходу, який повинна мати особа на момент виплати. Коли отримувач процентів має право отримувати вигоду та визначати подальшу економічну долю доходу, а також не пов'язаний договірними або юридичними

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/78315075

зобов'язаннями щодо перерахування такого доходу іншій особі, він є бенефіціарним власником доходу. Не існує єдиного документа, який підтверджує бенефіціарний статус. При виникненні спору з податковим органом платник податку має право надавати будь-які додаткові документи та докази, зокрема, які були відсутні на момент виплати та були отримані платником у майбутньому. Для цього має бути проаналізована фінансова звітність отримувача доходу, яка на момент його виплати може бути відсутня. У момент виплати доходу достатньою підставою для застосування зниженої ставки податку є наявність резидентності.

Вищий адміністративний суд України при тлумаченні терміна «бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) доходу» в рішенні від 24 березня 2014 р. № К/800/52155/13[1] виходив із того, що «фактичний отримувач доходу» не має тлумачитися у вузькому, технічному сенсі, його значення потрібно визначати, виходячи з мети, завдань міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, таких як «уникнення від сплати податків», з урахуванням таких основних принципів, як «запобігання зловживання положеннями договору». Для визначення особи як фактичного отримувача доходу, вона повинна володіти не тільки правом на отримання доходу, але як випливає із міжнародної практики застосування угод про уникнення подвійного оподаткування, бути особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу.

Тобто Вищий адміністративний суд України керувався тим, що для визнання особи фактичним отримувачем доходу (бенефіціарним власником) необхідна не тільки наявність правових підстав для безпосереднього отримання доходу, але і того, що така особа має бути безпосереднім вигодоотримувачем, тобто отримувати вигоду від доходу та визначати його подальшу економічну долю, зокрема, з урахуванням виконуваних функцій і покладених на нерезидента ризиків.

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/38106136

У постанові Верховного Суду від 21 березня 2018 р. в справі № 803/1005/17[1] йдеться про те, що фактичним отримувачем доходу (бенефіціарним власником) визнається особа, в якої наявні правові підстави для безпосереднього отримання такого доходу та яка є безпосереднім вигодоотримувачем, тобто отримує вигоду від доходу та визначає його подальшу економічну долю.

У постанові від 27 липня 2020 р. в справі № 826/5911/18[2] суд касаційної інстанції зауважив, що коли отримувач доходу має право отримувати вигоду та визначати його подальшу економічну долю і не пов'язаний договірними або юридичними зобов'язаннями щодо його перерахування такого доходу іншій особі, отримувач є бенефіціарним власником доходу. Передбачені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані, коли нерезидент діє як проміжна ланка в інтересах іншої особи, яка фактично отримує вигоду від доходу. Зокрема, не можуть бути застосовані пільгові ставки податку, коли дохід у межах угоди або серії угод із джерелом його походження з України виплачується у такий спосіб, що нерезидент (проміжна ланка, яка має вузькі, обмежені повноваження стосовно доходу), який претендує на отримання пільгової ставки податку з доходів у вигляді роялті, дивідендів, процентів, виплачує весь дохід або більшу його частину іншому нерезиденту, який би не міг застосувати пільгову ставку, якби такий дохід виплачувався останньому. Кінцевим бенефіціарним власником не може бути особа, яка має формальне право на 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі, але є комерційним агентом, номінальним власником або номінальним утримувачем, або лише посередником щодо такого права [11].

І негативна оцінка особи як бенефіціарного власника сформульована в постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02 квітня 2024 р. в справі

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/72965294

[2] https://reyestr.court.gov.ua/Review/90804192

№ 826/6241/17[1]. У ній зазначено, що, за загальним правилом, ознаками, які можуть вказувати на те, що особа-нерезидент не виступає кінцевим бенефіціарним власником доходу у вигляді процентів, є, зокрема:

1) відсутність фактичного самостійного здійснення господарської діяльності особою-нерезидентом, яка зареєстрована в Державі, з якою Україною укладений договір про уникнення подвійного оподаткування, на відповідній території;

2) характер грошових потоків свідчить про наявність юридичних і фактичних обов'язків щодо подальшого перерахування отримуваних процентів особою-нерезидентом третій особі та відсутність у особи-нерезидента можливості самостійного прийняття рішення щодо долі отримуваного доходу та його контролю;

3) мінімальний часовий інтервал між: укладенням договору (видачею позики) між резидентом та особою-нерезидентом, з Державою якого укладено договір про уникнення подвійного оподаткування, а також договору (видачею позики) між останнім та третьою особою; отриманням доходу особою-нерезидентом, з Державою якого укладено договір про уникнення подвійного оподаткування, і виплатою грошових коштів третій особі;

4) відсутність диференційованих, що різняться, умов договорів, правових документів, на підставі яких особа-нерезидент отримує дохід і в подальшому перераховує кошти;

5) вчинення дзеркальних, тобто ідентичних операцій між резидентом та особою-нерезидентом, що зареєстрована в Державі, з якою укладено договір про уникнення подвійного оподаткування, та між останнім і третьою особою;

6) фактичні ризики, пов'язані із наданням позики резиденту, несе третя особа, а не особа-нерезидент.

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/118145346

2.3. Щодо кваліфікації доходу

Кваліфікація доходу передбачає ретельний аналіз умов та обставин, за яких дохід отримується, з метою визначення правомірності застосування пільг та звільнень від сплати податку. Зазначені умови вказують на те, що міжнародні пільги та звільнення можуть бути обмежені у випадку, коли нерезидент фактично діє як проміжна ланка для іншої особи, яка отримує вигоду від доходу. Також важливо враховувати, що звільнення від сплати податку може бути скасоване, якщо дохід передається через проміжних нерезидентів з метою уникнення оподаткування або здійснення податкових оптимізацій.

Верховний Суд у рішенні № 804/3765/16 від 5 грудня 2023 р. поставив під сумнів правомірність застосування угоди про уникнення подвійного оподаткування у випадку, коли отримувач процентів – нерезидент, який фактично залучив кошти і заробляє на подальшому наданні кредитів або має власні боргові зобов'язання, що несе ризики. Це вказує на те, що суд розглядає конкретні обставини операцій та реальність їхнього характеру, щоб визначити, чи відповідає застосування пільг податковому законодавству та чи не є це штучними або неправомірними конструкціями з метою уникнення оподаткування.

Відповідно до рішення № 480/5366/22 від 27 вересня 2023 р., дохід може бути визнаний як інвестиційний, коли сума коштів чи майна, вкладених у придбання корпоративних прав (акцій чи інших прав) компанії, становить не менше 100 000 євро. Ця інвестиція може відбуватися шляхом придбання цих прав за кошти або майно. У такому випадку, якщо фактичний власник дивідендів володіє принаймні 20 % капіталу компанії, що виплачує дивіденди, та виконує умови щодо інвестування, платник податків може застосувати понижену ставку податку на прибуток іноземних підприємств у розмірі 5 %. Резюмуємо, що інвестиційні доходи можуть мати привілейоване оподаткування

у випадках, коли відповідають встановленим критеріям щодо суми інвестицій та власності.

Кваліфікація доходу в рішенні № 826/5633/13-а від 04 травня 2023 р.[1] може бути описана як роялті, що сплачується за користування комерційними найменуваннями та знаками для товарів і послуг певної компанії. Цей дохід є фіксованим і не залежить від наявності чи відсутності надходжень від подальшої передачі прав на використання цих найменувань та знаків третім особам. SPAR UA (Кіпр) є бенефіціарним отримувачем цього доходу, а ТОВ «Спар-Центр» правомірно включило до складу валових витрат роялті на користь SPAR International BV (Нідерланди) за договором.

У такому випадку Суд здійснює кваліфікацію доходу, враховуючи такі ключові аспекти:

– фіксована сума винагороди: Суд визначив, що сума винагороди, яку сплачує ТОВ «Спар-Центр» за договором на користь SPAR International BV (Нідерланди), є фіксованою та не залежить від надходжень від подальшої передачі прав на використання комерційних найменувань і знаків на території України;

– бенефіціарний отримувач доходу: Суд визначив, що SPAR UA (Кіпр) є фактичним отримувачем доходу, оскільки отримує винагороду від Товариства на підставі договору, тоді як SPAR International BV (Нідерланди) виступає як отримувач за умовами договору;

– валові витрати: Суд вирішив, що виплати роялті відповідно до умов договору правомірно включені до складу валових витрат ТОВ «Спар-Центр».

Отже, на підставі аналізу вищезазначених фактів та обставин, суд дійшов висновку про правомірність включення плати роялті до складу валових витрат підприємства.

У рішенні № 40/3834/21 від 20 березня 2023 р.[2] Суд здійснює кваліфікацію доходу на підставі визначень, наведених у відповідних законодавчих актах і міжнародних договорах, а також

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/110640973

[2] https://reyestr.court.gov.ua/Review/109661909

з урахуванням конкретних обставин справи. У випадку відсутності чіткого визначення терміна «інвестування» у Конвенції, суд спирається на законодавство кожної Договірної Держави, де це поняття може бути визначене.

Ураховуючи контекст та інтерпретацію норм Конвенції, суд робить висновок, що інвестування, передбачене п. 2 ст. 10, може відбутися не лише через збільшення статутного капіталу підприємства, але і шляхом інших способів, які можуть відповідати законодавству та практиці кожної конкретної Договірної Держави.

Отже, суд здійснює кваліфікацію доходу з урахуванням тлумачення відповідних норм Конвенції та законодавства кожної Договірної Держави, а також на основі загальних принципів права.

Рішенням № 826/3562/17 від 25 листопада 2022 р.[1] Суд при кваліфікації доходу з фрахтування (чартеру) враховав визначення та зміст договору чартеру (фрахтування), яке визначено в Цивільному кодексі України. Згідно з ч. 1 ст. 912 ЦКУ, договір чартеру (фрахтування) передбачає надання однією стороною (фрахтодавцем) іншій стороні (фрахтоотримувачеві) за плату всієї або частини місткості в транспортних засобах для перевезення вантажу, пасажирів, багажу або пошти.

При цьому доходи від фрахту, отримані резидентом Швейцарії (CISA), не підлягають оподаткуванню на території України, згідно з положеннями Конвенції про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Швейцарією.

Суд також відхиляє посилання на потребу наявності статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача доходу, оскільки таке обмеження не передбачене нормами Конвенції та не відображене в інших положеннях Модельної конвенції і Коментарів ОЕСР.

Отже, суд відхиляє тлумачення податкового органу щодо обмеження звільнення від оподаткування згідно зі ст. 8

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/107514633

«Міжнародний транспорт» Конвенції, оскільки воно не відображене у відповідних нормах.

Загалом, суд спирається на наведене законодавство та правові позиції Верховного Суду для прийняття рішення щодо кваліфікації доходу від фрахту.

У рішенні № 640/18452/18 від 17.11.2022[1] Суд здійснює кваліфікацію доходу, враховуючи відповідні норми податкового та митного законодавства. У контексті операцій з безготівкових розрахунків в іноземній валюті, якщо це не суперечить вимогам законодавства, підприємство може відображати такі операції у валюті звітності, визначеній у документах банку, з урахуванням валютного курсу на дату здійснення операції.

У випадку виникнення курсових різниць щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками з господарською одиницею за межами України, які не планується погашати в найближчій перспективі, вони можуть бути відображені у складі іншого додаткового капіталу та в іншому сукупному доході, за умови виконання певних умов, зазначених у постановах Верховного Суду.

Важливо також враховувати статуси сторін у договорах та їх взаємозв'язок для правильної кваліфікації доходу та курсових різниць, що виникають у зв'язку з такими операціями.

2.4. Щодо тесту основної мети (Principle Purpose Test)

Щодо застосування тесту основної мети (Principle Purpose Test, PPT), зазначено, що у Плані дій BEPS (Запобігання наданню переваг, передбачених податковими конвенціями, у неприйнятних обставинах) загальне правило проти податкових зловживань (general anti-abuse rule, GAAR) розглядається за «тестом основної мети» (Principle Purpose Test, PPT), відповідно до якого коли однією з основних цілей транзакції чи її серії є отримання

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/107399187

переваг, передбачених податковими конвенціями, вони не можуть бути надані, допоки не буде встановлено, що це відповідатиме об'єкту та меті положень податкової конвенції [10].

Для визначення відповідності тесту основної мети суди України керуються правовою позицією Верховного Суду у Постанові від 14.08.2018 в справі № 817/1045/17, а також беруть до уваги висновки Меморандуму «Аналіз практики українських та іноземних судів щодо з'ясування факту чи було однією з головних / головною метою Компанії здійснення операцій чи створення структури отримання податкових переваг (пільг)» від 01.10.2019. У зазначеному документі сформульована умова, за якою відповідно до практики Суду ЄС, для висновку про те, що однією з головних / головною метою операції чи структури було отримання переваг відповідної конвенції про уникнення подвійного оподаткування, необхідно об'єктивно проаналізувати всі факти та обставини, що пов'язані з такою операцією або структурою, зокрема нижчевикладені критерії:

1) чи перераховуються всі / майже всі проценти на користь третіх осіб через незначний проміжок часу після їх отримання від боржника;

2) чи має компанія-кредитор задокументовані та/або незадокументовані зобов'язання перед третіми особами, які вимагають, щоб компанія-кредитор перераховувати отримані проценти на користь третіх осіб;

3) чи обмежується господарська діяльність компанії-кредитора отриманням процентів та їх подальшим перерахунком на користь третіх осіб;

4) чи має компанія-кредитор економічну присутність у юрисдикції резидентності;

5) чи відповідає застосування податкових пільг цілям застосованого податкового законодавства [8].

Тест основної мети часто використовується органами податкового контролю для визначення законності й обґрунтованості податкових стратегій та операцій, зокрема в контексті міжнародних трансакцій і структур. Цей тест допомагає забезпечити

рівноправне та справедливе застосування податкового законодавства й уникнення його надмірного використання для отримання податкових переваг. Так, Окружний адміністративний суд Києва у Рішенні від 01.03.2021 проаналізував висновки податкової служби про неправомірність застосування пільгової ставки з податку на доходи нерезидентів при виплаті процентів за позикою від контрагента-нерезидента.

В Акті перевірки податковий орган посилався на п. 7 ст. 11 Конвенції з Великою Британією. Перевіряючи правомірність застосування пільгової ставки згідно з п. 7 ст. 11 Конвенції та застосовуючи тест основної мети, за яким має бути виявлено, чи здійснює кредитор активну та реальну фінансову діяльність, чи несе ризики, чи така діяльність для нього характерна, чи є обов'язок перерахувати усі отримані кошти, чи аргументована зміна кредитора економічно, окрім податкової пільги, тощо, судом встановлено, що компанія CRH Limited (UK) набула прав кредитора за договорами позики та здійснювала кредитування позивача в межах власної бізнес-діяльності та у зв'язку з економічною і комерційною необхідністю позивача.

Водночас не знайшли підтвердження доводи Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби (далі – відповідач) про те, що операції між позивачем та CRH Limited (UK) є складовою схеми податкового планування і штучного отримання переваг Конвенції, оскільки такі висновки спростовуються матеріалами справи. Відповідачем не надано належних та достатніх доказів на підтвердження неправомірної мети (або мети ухилення від оподаткування) при укладанні позивачем та CRH Limited (UK) договору позики. Відповідач не навів та не надав доказів щодо того, яку саме податкову вигоду від застосування Конвенції отримав позивач, сплачуючи проценти за позикою резиденту Великої Британії (CRH Limited, UK), порівняно з тим, якби він сплачував їх іншим компаніям групи.

Оскільки контролюючим органом у ході розгляду цієї справи документально не доведено обставини, на які той посилався

в Акті перевірки, то суд вважає безпідставними доводи відповідача [8].

Проаналізуємо слабкі сторони позиції відповідача:

1) недостатність доказової бази: не надано конкретних доказів на підтвердження неправомірної мети або мети ухилення від оподаткування. Зокрема, і невиконання тесту основної мети: не надано доказів на підтвердження того, що операції між позивачем та CRH Limited (UK) були здійснені з основною метою отримання податкових пільг;

2) недостатнє обґрунтування: відсутні переконливі аргументи щодо конкретних податкових вигод, які б отримав позивач у порівнянні з іншими можливими варіантами.

Отже, забезпечивши належну доказову базу та комплексно підходячи до обґрунтування своєї позиції, відповідач міг сформулювати більш переконливу правову позицію.

Подібні висновки також викладені у Рішенні Полтавського окружного адміністративного суду від 03.08.2020 в справі № 440/2010/20 [6], залишеному без змін Постановою Другого апеляційного адміністративного суду від 10.02.2021 [5].

У цій справі суди з'ясували, зокрема, що позикодавець-нерезидент:

1) має «повний привілей безпосереднього отримування прибутку»;

2) не передає доходи від позик третім особам, а здійснює виплати з них;

3) є добросовісним платником податків, не є фіктивною компанією і створений з метою отримання переваг не Конвенції, а ринку Сполученого Королівства Великої Британії;

4) здійснює свою діяльність з використанням кваліфікованих спеціалістів та професійних працівників;

5) несе справжній комерційний ризик;

6) сплачує у Великій Британії податки у декілька разів більші, ніж донараховано спірним податковим повідомленням-рішенням.

У результаті, суди прийшли до висновків про необґрунтованість тверджень податкового органу про здійснення

запозичення з метою одержання переваг Конвенції з Великою Британією.

Отже, як бачимо, перші рішення щодо застосування тесту основної мети вказують на глибокий аналіз судами суті спірних операцій, особливостей комерційної діяльності контрагентів, економічної присутності нерезидента у країні реєстрації, юридичної та фактичної можливості розпоряджатися отриманим доходом [3].

Тест основної мети використовується для визначення, чи була певна трансакція здійснена або структура створена з основною метою отримання податкової вигоди, а не для виконання реальних бізнесових цілей. PPT застосовується, зокрема, в контексті конвенцій про уникнення подвійного оподаткування і спрямований на запобігання неправомірному використанню таких конвенцій з метою уникнення оподаткування.

1. Ділова мета (business purpose) – концепція, яка оцінюється в контексті реальних бізнесових цілей та економічних обставин трансакції. Якщо трансакція має ділову мету, це може підтвердити її легальність та обґрунтованість, незалежно від того, чи є вона також вигідною з податкової точки зору.

2. Для аналізу на тест основної мети, тобто визначення, чи була головною метою операції (або однією із головних) отримання переваг відповідної конвенції про уникнення подвійного оподаткування, треба застосувати такі критерії:

– факт перерахування процентів третім особам: встановити, чи перераховуються всі або майже всі отримані проценти на користь третіх осіб через короткий проміжок часу після їх отримання від боржника. Це може засвідчити, що компанія-кредитор виступає лише посередником, а основною метою операції є отримання податкових переваг;

– наявність реального зобов'язання перед третіми особами: визначити, чи має компанія реальні зобов'язання перед третіми особами, що зумовлює об'єктивну необхідність перераховувати увесь отриманий прибуток чи відповідний процент з нього. Такі зобов'язання можуть вказувати на те, що компанія не володіє

отриманими коштами на власний розсуд, а діє відповідно до попередніх домовленостей з третіми особами;

– відсутність іншої економічної діяльності може свідчити, що компанія створена лише для використання податкових пільг;

– брак економічної присутності у юрисдикції своєї резидентності може свідчити про штучний характер компанії, створеної для отримання податкових вигод;

– невідповідність податкових пільг цілям відповідного податкового законодавства може свідчити про їхнє неправомірне застосування для уникнення подвійного оподаткування.

2.5. Щодо права на оподаткування

Щодо права на оподаткування у Рішенні від 30.11.2018 по справі № 804/3794/18[1] зазначено, що за загальним правилом, закріпленим у ст. 7 «Прибуток від підприємницької діяльності» і ст. 13 «Доходи від відчуження майна» Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування і запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи, право оподатковувати прибуток від підприємницької діяльності та доходи від відчуження майна (крім нерухомого майна) виникають у договірній державі, яка не є країною резиденції певної особи, в тому випадку, якщо відповідна особа здійснює діяльність в такій країні через постійне представництво.

Статтею 20 зазначеної Конвенції передбачено, що види доходів резидента Договірної Держави, незалежно від джерела їхнього виникнення, про які не йде мова у попередніх статтях цієї Конвенції, оподатковуються тільки в першій згаданій Державі.

У рішенні № 814/1649/17 від 09 грудня 2022 р.[2] Суд здійснює кваліфікацію шляхом аналізу положень міжнародних угод,

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/79257315

[2] https://reyestr.court.gov.ua/Review/107785989

законодавства та контексту конкретної ситуації. Зокрема, якщо особа, яка сплачує відсотки, має в договірній державі постійне представництво або постійну базу, то вважається що такі відсотки виникли у ній. Якщо ж платник відсотків є резидентом договірної держави та сплачує відсотки в іншій державі, то враховується міжнародна угода щодо оподаткування цього доходу. В такому випадку суд розглядає системний зв'язок положень угоди та законодавства обох держав, але не надає платникові права вибору у якій державі здійснюватиметься оподаткування. Суд робить висновок на підставі змісту міжнародної угоди та суті податку, а також компромісного рішення, яке передбачає оподаткування процентів у країні нерезидента.

Згідно із наданими до контролюючого органу Розрахунків (звітів) податкових зобов'язань нерезидентів, які отримали доходи із джерела їхнього походження з України, Додаток ПН до рядка 17 Податкової декларації з податку на прибуток за 2014 р., ПАТ «ПІВДГЗК» при виплаті нерезидентам-компаніям «TROSILIA HOLDINGS LTD» та «FABCREST LIMITED» у 2014 р. доходів із джерелом їх походження з України за корпоративні права ТОВ «Металотехніка», податок на доходи нерезидента за ставкою 15 % не нараховувало, не утримувало та не сплачувало до бюджету. У цьому випадку застосовано норми Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи (звільнення від оподаткування) згідно з п. 1 ст. 20 «Інші доходи» зазначеної Конвенції, відповідно до якої види доходів резидента договірної держави, незалежно від джерела їхнього виникнення, про які не йде мова у попередніх статтях цієї Конвенції, оподатковуються тільки в першій згаданій Державі.

Тобто названою нормою закріплено право на оподаткування доходів тільки за Кіпром.

Якщо ж Конвенція встановлює, що певні доходи можуть оподатковуватися лише в одній державі, то інша держава повинна утриматись від оподаткування відповідного доходу. З цієї точки

зору право на оподаткування доходів, яке закріплено Конвенцією тільки за Кіпром. У розумінні п. 160.2 ст. 160 ПК України, це є винятком, за якого податок на доходи нерезидентів в Україні стягуватися не повинен.

2.6. Аналіз практики застосування податковими органами і платниками податків положень міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування у судовому провадженні

Зроблений аналіз практики застосування податковими органами і платниками податків положень міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування у судовому провадженні.

Щодо участі податкових органів (далі – контролюючий орган) у судових процесах із питань тлумачення та застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування привертає увагу постанова Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02 квітня 2024 р. в справі № 826/6241/17[1]. У названій справі суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що позивачем при виплаті доходів нерезиденту – Компанії Шортлайн Пі-Ел-С (Shortline plc) у 2016 р. за наявності правових підстав не утримано та не сплачено до бюджету податок на прибуток іноземних юридичних осіб з джерелом його походження з України, позаяк відповідно до Конвенції між Урядом України та Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і приріст вартості майна, ратифікованої Законом України від 11 серпня 1993 р. №337/93-ВР (далі – Конвенція), проценти, що виникають в одній Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави,

[1] https://reyestr.court.gov.ua/Review/118145346

оподатковуються тільки в цій другій Державі, якщо такий резидент має фактичне право на ці проценти і підлягає оподаткуванню в цій другій Договірній Державі стосовно цих процентів. Суди зауважили, що відповідачем не надано жодного доказу на підтвердження неправомірної мети (або мети ухилення від оподаткування) при укладанні із нерезидентом договору позики, а також не доведено отримання Товариством при виплаті процентів за позикою Компанії Шортлайн Пі-Ел-С (Shortline plc) податкової вигоди від застосування Конвенції, порівняно з тим, якби він сплачував ці проценти іншим особам, яких контролюючий орган вважає належними бенефіціарними власниками такого доходу, натомість посилання контролюючого органу на те, що для надання позики нерезидентом були випущені облігації і у такий спосіб залучені кошти не свідчить про несамостійність у господарських правовідносинах фактичного отримувача доходу. З огляду на наведене суди вказали про протиправність збільшення Товариству суми грошового зобов'язання зі сплати податку на прибуток іноземних юридичних осіб та застосування штрафних санкцій відповідно до оспорюваного податкового повідомлення-рішення.

Не погоджуючись із рішеннями судів першої і апеляційної інстанцій, контролюючий орган подав до Верховного Суду касаційну скаргу, в якій, посилаючись на неправильне застосування ними норм матеріального права та порушення процесуальних норм, просив їх скасувати та прийняти нове рішення, яким відмовити в задоволенні позову.

У касаційній скарзі вказує про ненадання судами попередніх інстанцій належної правової оцінки обставинам справи, які свідчать, що Компанія Шортлайн Пі-Ел-С (Shortline plc) не мала права розпоряджатися сплаченими Товариством на її користь коштами, вирішувати їхню подальшу економічну долю, як це передбачено міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування, оскільки вказана компанія була зобов'язана перераховувати кошти на користь власників цінних боргових облігацій, які, як наслідок, і є кінцевими бенефіціарними

отримувачами доходу по процентах за угодою позики. Крім того, законодавчими підставами для звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є бенефіціарний статус нерезидента як остаточного власника процентів, наявність довідки про статус нерезидента відповідної країни, з якою укладено міжнародний договір, а також оподаткування нерезидентом зазначених процентів у країні своєї резиденції. Наведене, на думку скаржника, свідчить, що у відносинах із позивачем Компанія Шортлайн Пі-Ел-С (Shortline plc) не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу у вигляді процентів, а тому вважає, що суди попередніх інстанцій дійшли помилкового висновку про наявність підстав для задоволення позовних вимог.

Верховний Суд зазначив, що сума доходів Компанії Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc) внаслідок нарахування та перерахування на її користь Товариством у 2016 р. процентів на виконання умов зазначеного договору позики в новій редакції, склала, зокрема, у першому кварталі 2016 р. – 412 062 406 грн, за півріччя 2016 р. – 410 447 515 грн, у третьому кварталі 2016 р. – 1 073 083 291 грн.

При цьому Товариство застосувало положення ст. 11 Конвенції і податок з доходів нерезидента із сум, виплачених Компанії Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc), не утримувало.

В акті перевірки зафіксовано такі факти: результатами опрацювання отриманої від компетентних органів Великобританії фінансової та податкової звітності за 2013–2015 рр. встановлено, що метою діяльності Компанії є випуск облігацій, кошти від розміщення яких будуть використані для забезпечення надання Компанією позик (кредитів) на користь первісних позичальників. Зокрема, у вказаний період Компанія Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc) не мала жодного найманого працівника; за результатами 2013–2015 рр. обсяг чистого отриманого доходу, що підлягає оподаткуванню корпоративним податком, тобто різниця між обсягом процентних доходів та обсягом процентних витрат Компанії, склав відповідно у 2013 р. – 9430 доларів США, у 2014 і 2015 рр. – по 15 500 доларів США.

З огляду на наведене контролюючий орган за наслідком проведеної документальної перевірки дійшов висновку, що Компанія Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc) не є бенефіціарним отримувачем процентних доходів, сплачених позивачем, а лише виконує функцію посередника щодо таких, тому Товариство мало при виплаті у 2016 р. зазначених процентів нарахувати, утримати та сплатити до бюджету податок з доходів нерезидента за ставкою 15 %, загалом у сумі 160 214 937 грн.

Законодавством України передбачено, що оподаткуванню податком на прибуток за ставкою в розмірі 15 % підлягають виплачені резидентом на користь нерезидента проценти як плата за використання коштів, отриманих у кредит (позику).

Для визнання особи фактичним отримувачем доходу (бенефіціарним власником) необхідна не тільки наявність правових підстав для безпосереднього отримання доходу, але і того, що така особа має бути безпосереднім вигодоотримувачем, тобто такою, що отримує вигоду від доходу та визначає його подальшу економічну долю.

Передбачені міжнародними договорами пільги зі сплати податку, не можуть бути застосовані у випадку, коли нерезидент діє як проміжна ланка в інтересах іншої особи, яка фактично отримує вигоду від доходу.

Угоди про уникнення подвійного оподаткування не можуть застосовуватися до ситуацій, коли відповідні відносини між резидентом та нерезидентом не пов'язані з фактичним веденням господарської діяльності, а дії учасників цих відносин спрямовані лише на створення зручного (пільгового) податкового режиму. Пільги за міжнародними угодами щодо уникнення подвійного оподаткування повинні стосуватися лише податкового резидента, який є дійсним одержувачем доходу.

У справі, яка розглядається, свою позицію про відсутність підстав для кваліфікації операцій між позивачем та Компанією Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc) як таких, що не підпадають під дію угоди про уникнення подвійного оподаткування (Конвенції), суди попередніх інстанцій побудували на наявності в Товариства

сертифікатів податкового резидента Компанії Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc), однак не вдалися до дослідження суті відповідних операцій, незважаючи на те, що відповідач під час судового розгляду заперечував наявність у нерезидента статусу фактичного отримувача доходу і, як наслідок, умов для звільнення від оподаткування при виплаті доходів останньому.

Зокрема, контролюючий орган, проаналізувавши зміст укладеного із Компанією Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc) договору позики, показники фінансової та податкової звітності нерезидента, отриманої від компетентних органів Великобританії, специфіку діяльності Компанії Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc), мету її створення, стверджував, що відсотки, які отримує Компанія за угодою позики, фактично йдуть на погашення процентів, нарахованих за облігаціями, зі свого боку, саме за рахунок випущених облігацій й були надані кредитні кошти позивачеві; отримані Компанією від Товариства відсотки у переважній більшості не входять до складу сукупного її доходу, зосібна чистого, та не оподатковуються за результатами діяльності нерезидента. Відтак відповідач вказував на «транзитний характер» процентних доходів, отриманих від Товариства на користь бенефіціарів-власників облігацій, випущених Компанією Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc), й така не є їх фактичним отримувачем, не визначає економічну долю одержаних доходів, а лише виконує функцію номінального утримувача (номінального власника), посередника щодо таких доходів.

Отже, для правильного врегулювання спору у цій справі необхідно здійснити комплексне дослідження доказів та доводів сторін, адже для цілей податкового обліку з метою звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України насамперед мають значення економічні наслідки, створені господарськими операціями, а не особливості їх оформлення. Тобто, при визначенні бенефіціарного (фактичного) власника суд має застосувати підхід превалювання суті над формою та з'ясувати справжню сутність (зміст) правовідносин.

У справі, що розглядається, контролюючий орган продемонстрував ґрунтовний підхід до оцінки відповідності операцій між позивачем та Компанією Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc) умовам для звільнення від оподаткування згідно з угодою про уникнення подвійного оподаткування (Конвенції). Позитивні аспекти цієї позиції включають такі:

1. Глибокий аналіз фінансових операцій: контролюючий орган здійснив ретельний аналіз договору позики, укладеного між позивачем і Компанією Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc), враховуючи фінансову та податкову звітність нерезидента, отриману від компетентних органів Великобританії. Це свідчить про високий рівень професіоналізму й об'єктивності в розгляді справи.

2. Виявлення «транзитного характеру» процентних доходів: аналізуючи отримані Компанією Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc) відсотки за договором позики, контролюючий орган встановив їхнє переважне використання для погашення процентів за облігаціями, що вказує на транзитний характер цих доходів. Таким чином, орган довів, що Компанія Шортлайн Пі-Ел-Сі не є фактичним отримувачем доходу.

3. Аргументація на основі економічної суті операцій: контролюючий орган аргументував свою позицію тим, що отримані Компанією відсотки не входять до складу її сукупного доходу та не оподатковуються. Це підкреслює, що мета створення та діяльності Компанії Шортлайн Пі-Ел-Сі полягає у виконанні функції номінального утримувача, а не фактичного отримувача доходу.

4. Відповідність міжнародним стандартам: позиція контролюючого органу відповідає міжнародним стандартам, зокрема, принципам BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) та рекомендаціям ОЕСР щодо уникнення подвійного оподаткування. Це демонструє відповідність національної податкової політики міжнародним вимогам та сприяє запобіганню податковим зловживанням.

Отже, контролюючий орган в описаній справі показав компетентний та всебічний підхід до розслідування економічної суті операцій між позивачем і Компанією Шортлайн Пі-Ел-Сі

(Shortline plc). Ґрунтовний аналіз фінансової діяльності нерезидента і виявлення транзитного характеру процентних доходів уможливили формулювання обґрунтованих висновків про відсутність підстав для застосування податкових пільг. Така позиція сприяє посиленню податкової дисципліни та запобіганню зловживанням у сфері міжнародного оподаткування.

З іншого боку, суди попередніх інстанцій, визнаючи наявність у позивача сертифікатів податкового резидента Компанії Шортлайн Пі-Ел-Сі (Shortline plc), не вдалися до ґрунтовного дослідження суті відповідних операцій. Фактично, наявність сертифіката податкового резидента не повинна автоматично гарантувати звільнення від оподаткування, оскільки важливим є дослідження економічної сутності операцій і визначення фактичного бенефіціара доходів. Таке дослідження необхідне для забезпечення справедливого застосування міжнародних податкових угод.

Суди проігнорували аргументи відповідача, що Компанія Шортлайн Пі-Ел-Сі не є фактичним отримувачем доходу, а виконує роль посередника або номінального утримувача. Ці аргументи базувалися на аналізі договору позики, фінансової та податкової звітності, а також специфіки діяльності компанії.

Також контролюючий орган наголошував на транзитному характері процентних доходів, які фактично спрямовуються на погашення процентів за облігаціями. Це свідчить, що Компанія Шортлайн Пі-Ел-Сі не є кінцевим бенефіціаром доходів, а отже, звільнення від оподаткування може бути неправомірним. Суди не дали належної оцінки цьому аргументу.

Важливим критерієм для застосування пільг, передбачених конвенціями про уникнення подвійного оподаткування, є наявність економічної присутності компанії в юрисдикції її резидентності. Суд мав би врахувати, чи Компанія Шортлайн Пі-Ел-Сі має реальну економічну діяльність або є лише формальною структурою для отримання податкових вигод.

Важливо пам’ятати, що міжнародні податкові угоди мають застосовуватися відповідно до їх об’єкта і мети, а не лише

формальних критеріїв. Суди мали розглянути, чи застосування податкових пільг відповідає економічній суті операцій і не є зловживанням податковими конвенціями.

Як бачимо, Верховний Суд у цій справі дійшов висновку, що компанія Shortline plc не мала права розпоряджатися коштами, отриманими від позивача, і була зобов'язана перераховувати їх на користь власників облігацій, які є кінцевими бенефіціарними отримувачами доходу. Суд визнав, що Shortline plc не є фактичним (бенефіціарним) власником доходів від процентів, виплачених позивачем, а тому застосував Тест основної мети. І можна казати про формування певного набору критеріїв оцінки дій платника з урахуванням Тесту основної мети.

Зокрема, Верховний Суд врахував, що компанія Shortline plc не є фактичним отримувачем доходу, а виступає як посередник. Проценти, отримані за договором позики, фактично спрямовуються на погашення процентів за облігаціями, і отже, кінцевими вигодоотримувачами є власники облігацій.

Транзитний характер доходів: Суд взяв до уваги аргументи контролюючого органу про те, що Shortline plc виступає номінальним утримувачем доходів, які фактично проходять через неї транзитом до кінцевих бенефіціарів. Це – важлива ознака для застосування Тесту основної мети, оскільки компанія не визначає економічну долю отриманих доходів.

Відсутність економічної присутності: враховуючи відсутність найманих працівників та незначний обсяг чистого доходу компанії за період 2013–2015 рр., Верховний Суд прийшов до висновку, що компанія Shortline plc не має реальної економічної присутності у своїй юрисдикції.

Неправильний висновок судів попередніх інстанцій, які обмежилися наявністю сертифікатів податкового резидента у компанії Shortline plc і не дослідили сутність відповідних операцій. Верховний Суд визнав це помилкою, оскільки для правильного застосування конвенції про уникнення подвійного оподаткування необхідно оцінювати фактичну мету та економічну сутність операцій.

Верховний Суд об'єктивно проаналізував всі факти та обставини, пов'язані з операціями між позивачем та Shortline plc, і застосував Тест основної мети (Principal Purpose Test). Суд дійшов висновку, що основною метою операцій було отримання податкових переваг, і тому компанія Shortline plc не може вважатися фактичним отримувачем доходу, а це звільняє від оподаткування. Саме тому, було прийнято рішення про необхідність сплати податку з доходів нерезидента за ставкою 15 %.

2.7. Аналіз практики застосування міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування з боку іноземних адміністративних судів

На підставі аналізу практики застосування міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування з боку іноземних адміністративних судів щодо категорій «статус резидента», концепції «бенефіціарного власника доходу», «кваліфікація доходу», застосування тесту основної мети (Principal Purpose Test, PPT) та прав на оподаткування виявлено таке.

2.7.1. *Щодо статусу резидента*

Статус резидента є критично важливим для визначення, чи особа або компанія підлягає оподаткуванню в конкретній юрисдикції. Наприклад, у справі «Wellington City Council v. Wellington International Airport Ltd» (2007) суд зазначив, що для визначення статусу резидента необхідно розглянути не лише формальні ознаки, а й фактичне місце управління і контролю. У багатьох юрисдикціях, таких як Австралія та Канада, критерії резидентства можуть включати тривалість перебування, місце проживання, а також адміністративний контроль[1].

[1] https://wellington.govt.nz/property-rates-and-building/building-and-resource-consents/resource-consents/find-out-if-you-need-a-resource-consent/designated-land-for-public-works-and-network-utilities/wellington-airport

2.7.2. *Щодо концепції «бенефіціарний власник доходу»*

Концепція «бенефіціарного власника доходу» є важливою для визначення прав на податкові пільги. Наприклад, у справі «Glencore International AG v. The Federal Tax Authority of Switzerland» (2019) було визначено, що компанія, яка фактично отримує дохід, повинна мати право на податкові пільги за міжнародними угодами, а не просто формально виконувати умови. Суд вказав на необхідність доведення реального бенефіціарного власництва доходу, що впливає на застосування пільг[1].

2.7.3. *Щодо кваліфікації доходу*

Кваліфікація доходу також є важливим аспектом, оскільки різні види доходу можуть підпадати під різні правила оподаткування. У справі Commissioner of Taxation v. Tinkler (2017) суд визначив, що дохід від інвестицій та капітальних приростів може кваліфікуватися по-різному залежно від характеру угоди. Правильна кваліфікація доходу є необхідною для застосування відповідних положень угод про уникнення подвійного оподаткування.

У справі апелянт стверджував, що компенсація, яка підлягає виплаті відповідно до розд. 25 (2), є надходженням капіталу. Було б, як стверджувалося, аномальним, якби такі надходження згідно з розд. 25 (1) мали інший характер і вважалися доходом.

В основі аргументу апелянта, заснованому на положеннях розд. 25 (2), є одночасно припущення дихотомії між компенсацією за втрату або погіршення здатності заробляти та компенсацією за втрачений заробіток, а також припущення, що при належній характеристиці відповідних виплат як компенсації за втрату або погіршення здатності заробляти, автоматично випливатиме, що платежі були отримані платником податків як капітал.

[1] https://www.italaw.com/cases/7539

У твердженні про те, що було б аномальним, якби платежі відповідно до розд. 25 Закону для самозайнятої особи були надходженнями капіталу та не підлягали оподаткуванню податком на прибуток, тоді як виплати найманому працівникові були зарахованими до доходу та становили дохід, що підлягав оцінці. Така аномалія, якби вона існувала, була б, можливо, менш дивною за таких обставин, як теперішні, коли протилежні податкові ситуації виникали б не через положення та дію одного закону, а в результаті взаємодії конкуренції норм Співдружності та штату. Як би там не було, аргумент апелянта, заснований на сприйнятій аномалії, є безпідставним, якщо ніхто розумно не був переконаний, що розд. 25 (2) виплати, насправді, слід характеризувати як компенсацію за втрату або погіршення здатності заробляти, а не як компенсацію за втрату заробітку[1].

2.7.4. *Щодо застосування тесту основної мети (PPT)*

Тест основної мети (PPT) введений у рамках сучасних стандартів ОЕСР щодо запобігання розмивання бази оподаткування і виведення прибутків з-під оподаткування. У справі «Baker Hughes Inc v. Commissioner of Internal Revenue» (2018) суд ухвалив рішення, що якщо основною метою структури є уникнення податків, то пільги не можуть бути надані, навіть за формального виконання умови угод про уникнення подвійного оподаткування. Цей підхід вказує на необхідність ретельного аналізу мотивацій за угодами.

У цій суперечці щодо вирахування податку на прибуток платник податків оскаржує рішення окружного суду, згідно з яким виплата в розмірі 52 млн доларів від його попередника прав на користь дочірньої компанії попередника не визнана безнадійним боргом відповідно до 26 U.S.C. § 166 або звичайними і необхідними витратами для ведення бізнесу відповідно до 26 U.S.C. § 162. Отже, вирахування податку на прибуток для цієї виплати не дозволялося.

[1] https://www.ato.gov.au/law/view/print?DocID=JUD%2F79ATC4641%2F00002&PiT=99991231235958

Протягом відповідного періоду компанія BJ Services, яку сторони називали «BJ Parent», надавала послуги з фрекінгу в Росії. Вона діяла через російську дочірню компанію, ЗАО Самотлор Фракмастер Сервісес, яка також має узгоджену коротку назву «BJ Russia».

Позивач Baker Hughes є правонаступником BJ Parent. У 2006 р. BJ Russia уклала трирічний контракт з OJSC TNK-Management («TNK-BP»), спільним підприємством між російською національною нафтовою компанією TNK і British Petroleum, для надання послуг з фрекінгу в Сибіру. TNK-BP могла розірвати цей контракт, якщо BJ Russia стала б банкрутом, якщо для неї був би призначений ліквідатор або якщо вона не виконала б своїх контрактних зобов'язань. Протягом трирічного терміну дії контракту BJ Russia не допустила дефолту, і TNK-BP ніколи не стверджувала, що це сталося.

BJ Russia зазнала непередбачених збитків за контрактом у 2006 і 2007 рр. BJ Russia вирішила вийти з російського ринку. Проте було критично важливо, щоб BJ Russia не порушила свій контракт. У вересні 2008 р. BJ Russia повідомила TNK-BP про намір не поновлювати контракт; вона вийде з російського ринку після виконання своїх контрактних зобов'язань.

Листом від 21 жовтня 2008 р. Міністерство фінансів Росії повідомило BJ Russia, що це не відповідає ст. 90 і 99 Цивільного кодексу Російської Федерації. Ці положення вимагають, щоб акціонерне товариство, таке як BJ Russia, підтримувало чисті активи в розмірі щонайменше рівному статутному капіталу компанії. Компанія може зменшити статутний капітал, щоб відповідати рівню своїх чистих активів, але російське законодавство встановлює мінімальний рівень для статутного капіталу.

Міністерство пояснило: якщо чисті активи компанії менші від мінімального рівня для статутного капіталу на кінець фінансового року, то компанія підлягає ліквідації російським податковим органом. У листі Міністерство надало розрахунки, які показали, що чисті активи BJ Russia були меншими за мінімум статутного капіталу як за 2006, так і за 2007 р. Відповідно до цих

розрахунків, Міністерство визначило, що російський «податковий орган має право вимагати ліквідацію компанії через суд».

Міністерство вимагало від BJ Russia до 14 листопада 2008 р. надати інформацію щодо вжитих заходів для «поліпшення [своєї] фінансової діяльності та збільшення чистих активів у 2008 році». BJ Russia в листі від 13 листопада 2008 р. відповіла Міністерству, що «вживає заходів для покращення фінансової та економічної діяльності компанії та для збільшення чистих активів у 2008 році», але не уточнила, яких саме.

Суть цього випадку полягає у тому, як класифікувати, для податкових цілей, дії BJ Parent у відповідь на лист Міністерства. BJ Parent здійснив грошові перекази на загальну суму 52 млн доларів на адресу BJ Russia. Цей переказ зробив чисті активи BJ Russia більшими за його статутний капітал, і усунув ризик ліквідації. Він був здійснений як «Безкоштовна фінансова допомога» (FFA) відповідно до положення Податкового кодексу Російської Федерації.

Фінансовий менеджер закордонних дочірніх компаній BJ Parent описав FFA як «просто надання грошей… без зобов'язання повернення, ніколи». Згідно з російським податковим законодавством, активи, отримані організацією від свого мажоритарного акціонера безкоштовно, звільнені від податку на прибуток.

Для того, щоб відповідати критеріям податкового звільнення згідно з російським законодавством, FFA потрібно було надати від імені мажоритарного акціонера BJ Russia. BJ Russia та її мажоритарний акціонер, також дочірня компанія BJ Parent, уклали «Угоду про надання безкоштовної фінансової допомоги» 26 листопада 2008 р., відповідно до якої BJ Parent має перевести кошти у формі FFA на користь BJ Russia від імені мажоритарного акціонера. Угода передбачала, що «акціонер підтверджує, що його фінансова допомога є безкоштовною і що він не очікує, що [BJ Russia] поверне кошти акціонеру». Сторони погодилися, що BJ Russia не мала зобов'язання повернути BJ Parent кошти за надання FFA. FFA була охарактеризована на засіданні

акціонерів BJ Russia як «безкоштовний внесок капіталу» від BJ Parent до BJ Russia.

BJ Russia використала принаймні частину з 52 млн доларів, які BJ Parent переказав BJ Russia, щоб частково погасити позику від іншої дочірньої компанії BJ Parent. Внаслідок FFA чисті активи BJ Russia зросли, що розв'язало проблему недостатнього капіталу, зазначену в листі Міністерства. BJ Parent заявив про 52 млн доларів FFA, наданих BJ Russia, як про «витрату за безнадійним боргом».

Розділ 162 Кодексу внутрішніх доходів США стверджує, що «до дозволених витрат відносяться всі звичайні та необхідні витрати, які були сплачені або понесені протягом оподатковуваного року під час ведення будь-якої торгівлі або бізнесу». Для того щоб кваліфікуватися як витрати згідно з Розділом 162, елемент повинен бути: (1) сплачений протягом оподатковуваного року, (2) призначатися для ведення бізнесу і (3) становити звичайну і (4) необхідну витрату. Загалом, вимога про те, що витрата має бути «звичайною» і «необхідною», не виконується, коли один платник податків сплачує зобов'язання іншого. Додатково, добровільні внески акціонера до корпорації для поліпшення фінансового становища корпорації не можуть бути заявлені як вирахувані бізнесові витрати або збитки. Внесок акціонера до капіталу корпорації не має негайних податкових наслідків. Згідно з регламентацією, що діяла на момент поданої заяви про вирахування, такі внески вважаються капітальними інвестиціями і не підлягають вирахуванню.

Окружний суд постановив, що FFA є не «витратою» BJ Parent, а невирахуваним внеском до капіталу BJ Russia, як це передбачено Fink та регламентацією Міністерства фінансів § 1.263 (a)–2 (f). Суд уважав, що BJ Parent надала FFA, щоб BJ Russia могла рекапіталізувати свій баланс, щоб уникнути ризику понесення наслідків, описаних у листі Міністерства.

Baker Hughes стверджує, що Fink та Schleppy у цьому випадку не застосовуються. У справі Fink платники податків були особами, які «добровільно віддали частину своїх акцій» своїй

корпорації у спробі залучити нових інвесторів. Верховний Суд порівняв «добровільну віддачу акцій» з «добровільним прощенням боргу акціонера». Навіть якщо внаслідок пожертви чисті активи компанії не змінилися, Суд розглядав цю угоду як «близьку до інвестиції або внеску до капіталу», а тому жодне вирахування не було дозволено.

У Schleppy платники податків віддали акції своїй корпорації, щоб полегшити угоду з кредитором. Незважаючи на те, що передача не збільшила чисті активи корпорації, ми визнали, що цей крок послугував «для поліпшення фінансового здоров'я корпорації».

З огляду на наведене Baker Hughes вказує на технічну консультацію IRS, що, як вони вважають, підтримує їхню позицію про те, що FFA має бути вирахуваною бізнесовою витратою відповідно до Розділу 162. Проте окружний суд визначив, що ця консультація відрізняється, оскільки платник податків у тому випадку здійснив платежі дочірній компанії для завершення її бізнес-операцій, а не для полегшення їхньої подальшої діяльності[1].

2.7.5. *Щодо права на оподаткування*

Права на оподаткування між державами можуть бути оскаржені, і суди часто розглядають, чи є певна угода або структура законною. Наприклад, у справі «United States v. Glencore» (Номер реєстру: 22-CR-297, 2019) суд постановив, що США можуть стягувати податки з доходу, отриманого від певних операцій, навіть якщо він з'явився через структури, які мають на меті уникнення податків. Це рішення підкреслює, що навіть при наявності міжнародних угод, країни можуть відстоювати свої права на оподаткування.

Glencore International AG (Glencore) і Glencore Ltd., обидві частини міжнаціональної компанії з торгівлі сировиною та видобутку корисних копалин зі штаб-квартирою

[1] https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/ca5/18-20585/18-20585-2019-11-21.html

в Швейцарії визнали свою провину та погодилися виплатити понад 1,1 млрд доларів США для завершення урядових розслідувань порушень корупційних практик за кордоном Закон (FCPA) і схема маніпулювання цінами на товари.

Відповідно до зізнань і судових документів, поданих в окрузі Коннектикут, компанія Glencore Ltd. займалася глобальною торгівлею товарами, з-поміж іншого, і мазутом. Приблизно між січнем 2011 та серпнем 2019 р. співробітники Glencore Ltd. (зокрема ті, хто працювали у Chemoil Corporation, яка належала материнській компанії Glencore Ltd., а потім була повністю придбана у 2014 р.) змовилися з метою маніпулювати двома опублікованими оцінками базових цін. S&P Global Platts (Platts) для мазуту, зокрема проміжного мазуту 380 CST у порту Лос-Анджелеса (Los Angeles 380 CST Bunker Fuel) і мазуту RMG 380 у порту Х'юстон (US Gulf Coast High-Sulfur Мазут). Морський порт Лос-Анджелеса за обсягом контейнерів у США є найбільш завантаженим, а порт Х'юстон – найбільший на узбережжі Мексиканської затоки та найбільш завантажений за іноземним водним тоннажем.

У рамках змови співробітники Glencore Ltd. намагалися незаконно збагатити себе та саму Glencore Ltd. шляхом збільшення прибутку та зменшення витрат за контрактами на купівлю і продаж фізичного палива, а також певних похідних позицій, які займала Glencore Ltd. Цінові умови фізичних контрактів і позицій похідних інструментів встановлювалися на основі щоденних еталонних оцінок цін, опублікованих Platts – бункерного палива Los Angeles 380 CST або мазуту з високим вмістом сірки узбережжя Мексиканської затоки США – у певний день або дні плюс або мінус фіксована премія. У ці дні ціноутворення співробітники Glencore Ltd. подавали замовлення на купівлю і продаж (заявки та пропозиції) Platts під час щоденного торгового «вікна» для оцінки цін Platts з наміром штучно підвищити або знизити оцінку ціни.

Наприклад, якщо Glencore Ltd. мала контракт на купівлю мазуту, працівники Glencore Ltd. надсилали пропозиції під час «вікна» Platts з явною метою знизити цінову оцінку, а отже, і ціну

на мазут, який Glencore Ltd. Заявки та пропозиції працівники Glencore Ltd подали до Platts не з будь-якої законної економічної причини, а радше з метою штучного впливу на відповідну оцінку ціни Platts у такий спосіб, щоб базова ціна, а отже, і ціна на мазут, яку Glencore Ltd. купила та продала іншій стороні, не відображали законних сил попиту та пропозиції.

Приблизно між вереснем 2012 та серпнем 2016 р. співробітники Glencore Ltd. вступили у змову та маніпулювали ціною на паливо, куплене та продане конкретному контрагенту, Компанії А, через приватні двосторонні контракти, маніпулюючи оцінкою ціни Platts Los Angeles 380 CST. Бункерне паливо. Приблизно між січнем 2014 та лютим 2016 р. працівники Glencore Ltd. також заснували «спільне підприємство» з компанією А, яке передбачало купівлю мазуту в компанії А за цінами, штучно заниженими маніпуляціями Glencore Ltd. із бункером Platts Los Angeles 380 CST. Еталон палива. Нарешті, приблизно між січнем 2011 та серпнем 2019 р. співробітники Glencore Ltd. вступили в змову та маніпулювали ціною на мазут, що купувався та продавався через приватні, двосторонні контракти, а також позиції похідних інструментів, маніпулюючи оцінкою ціни Platts для US Gulf Coast High – Сірчаний мазут.

Колишній старший трейдер мазуту Glencore Ltd. Еміліо Хосе Ередіа Колладо з Лафайєта, штат Каліфорнія, у березні 2021 р. визнав себе винним за одним пунктом звинувачення у змові з метою маніпулювання цінами на товари у зв'язку з його торговельною діяльністю, пов'язаною з Platts Los Angeles 380 CST. Оцінка ціни бункерного палива. Винесення вироку Ередіа заплановане на 17 червня 2022 р.

Компанія Glencore Ltd. визнала себе винною згідно з угодою про визнання провини за одним пунктом обвинувачення у змові з метою маніпулювання цінами на товари. Відповідно до умов угоди Glencore Ltd. про визнання провини щодо змови у маніпулюванні цін на сировинні товари, яка підлягає схваленню судом, Glencore Ltd. сплатить штраф у розмірі 341 221 682 доларів США та конфіскацію у розмірі

144 417 203 доларів США. Згідно з умовами угоди про визнання провини, департамент зарахує понад 242 млн доларів у вигляді платежів, які компанія зробить CFTC. Glencore Ltd. також погодилася, серед іншого, продовжувати співпрацювати з департаментом у будь-яких поточних розслідуваннях і судових переслідуваннях, пов'язаних з основними порушеннями, змінити свою програму відповідності, якщо це необхідно та доречно, і залишити на термін трьох років незалежного монітора відповідності[1].

Аналіз практики застосування міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування вказує на важливість дотримання формальних та матеріальних вимог, які визначають права на пільги, а також обґрунтованість структури угод. Судова практика акцентує увагу на важливості розуміння реальних мотивів за угодами, а також на значенні детальної кваліфікації доходу і його бенефіціарного власника. Це створює основу для стабільної і передбачуваної податкової політики у міжнародному контексті.

[1] https://www.justice.gov/opa/pr/glencore-entered-guilty-pleas-foreign-bribery-and-market-manipulation-schemes

Розділ 3
АНАЛІЗ ОБСЯГУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА УКРАЇНИ ЩОДО КРАЇН, З ЯКИМИ УКЛАДЕНА УГОДА ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Обсяг зовнішньоекономічного співробітництва України щодо країн, з якими укладена угода про уникнення подвійного оподаткування

Проаналізовано обсяг зовнішньоекономічного співробітництва України, зокрема, виділені статистичні дані щодо країн, з якими укладена угода про уникнення подвійного оподаткування, результати самостійного коригування згідно з правилами трансфертного ціноутворення, а також за результатами контрольно-перевірочної роботи

Задля визначення країн, договори про уникнення подвійного оподаткування та податкова практика яких буде використана на наступному етапі роботи з метою укладання модельної конвенції України, була проаналізована статистика виплатів доходів у вигляді процентів, дивідендів та роялті на користь нерезидентів у 2021–2022 рр. Такий аналіз охоплював країни, які мають суттєвий обсяг контрольованих операцій з українськими платниками податків та входять до 20 найбільших держав, щодо контрольованих операцій з якими платники податків здійснювали найбільші самостійні коригування з трансфертного ціноутворення, а також з урахуванням обсягів зовнішньої торгівлі з такими країнами.

За результатами аналізу було визначено, що названі нижче країни найбільш часто використовуються платниками податків для цілей податкового структурування та, відповідно, міжнародні договори з ними потребують першочергового перегляду, а їхня податкова практика – пріоритетного дослідження.

Це – Кіпр, Нідерланди, Великобританія, ОАЕ, Швейцарія, США, Ірландія, Люксембург та Австрія.

Топ-20 країн реєстрації компаній-отримувачів доходів з джерелом походження з України

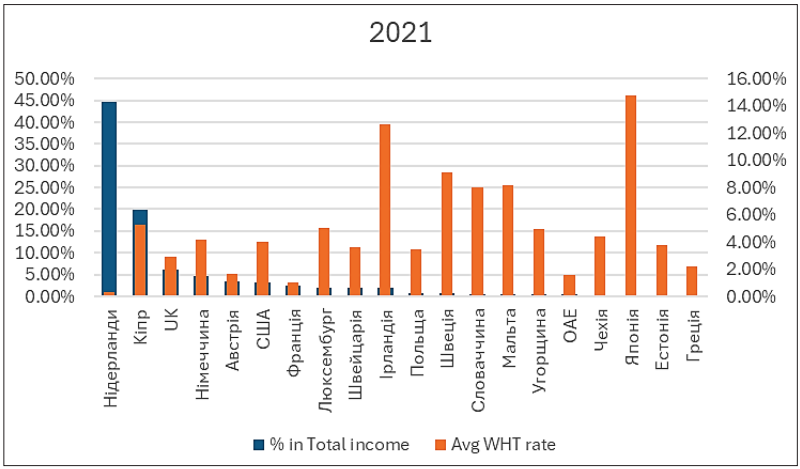


Рисунок 1

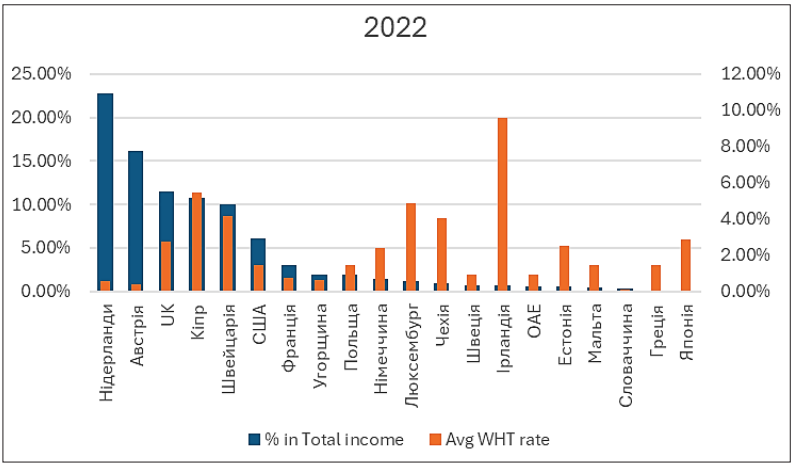


Рисунок 2

Короткі висновки

Понад 75 % виплат доходів припадає на п'ять країн – Нідерланди, Кіпр, Великобританію, Австрію та Швейцарію.

Країни з найменшою середньою реальною ставкою WHT (<1 %) – Нідерланди, Австрія та Франція.

Проценти

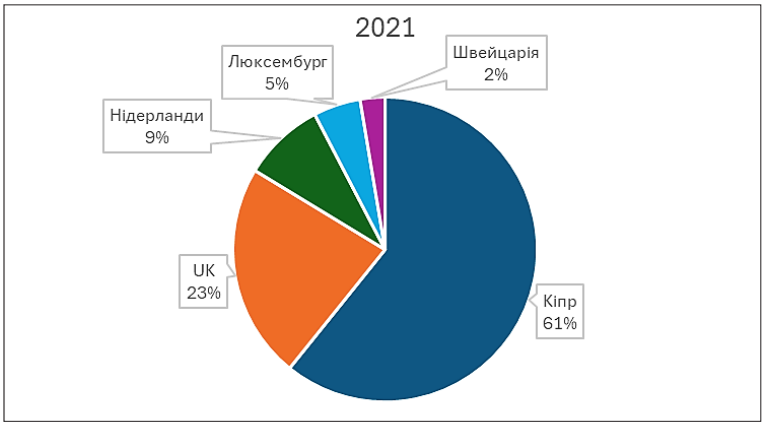


Рисунок 3

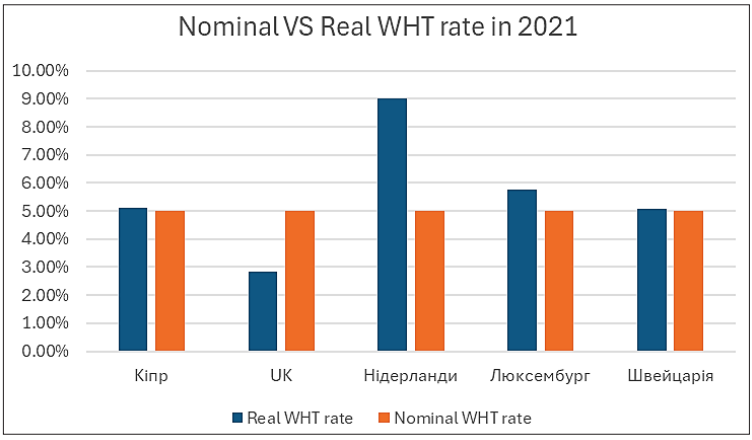


Рисунок 4

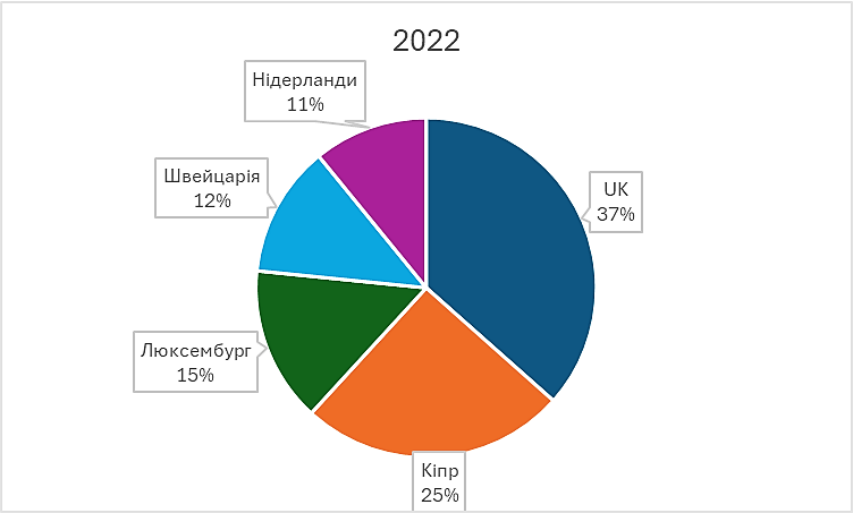


Рисунок 5

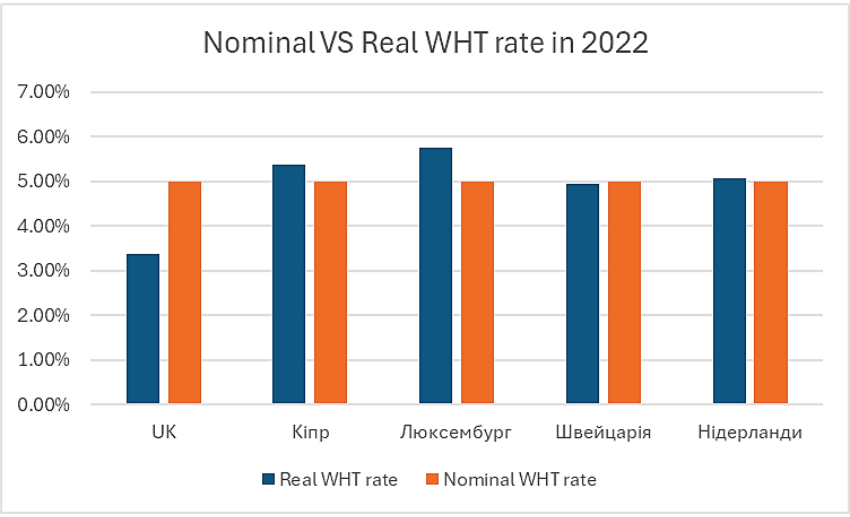


Рисунок 6

Висновки

Майже 80 % виплат доходів припадає на п'ять країн – Нідерланди, Кіпр, Великобританію, Люксембург та Швейцарію.

Країни з найменшою середньою реальною ставкою WHT (<2 %) – США, Греція та Великобританія.

Дивіденди

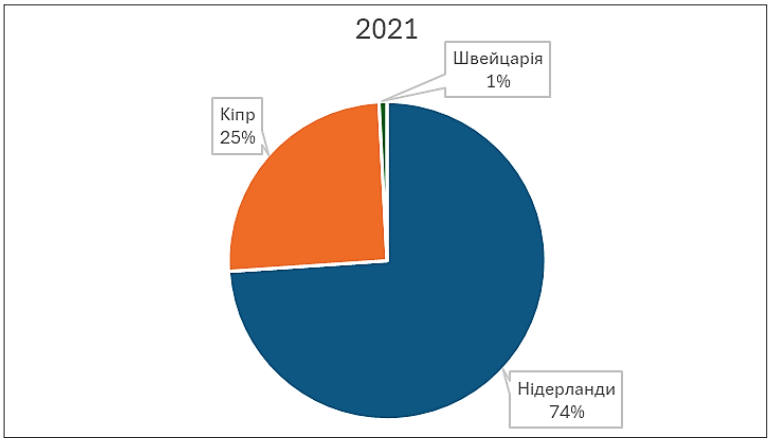


Рисунок 7

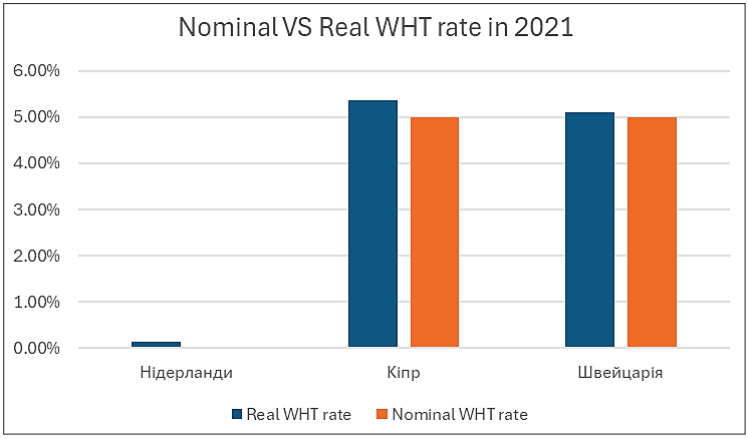


Рисунок 8

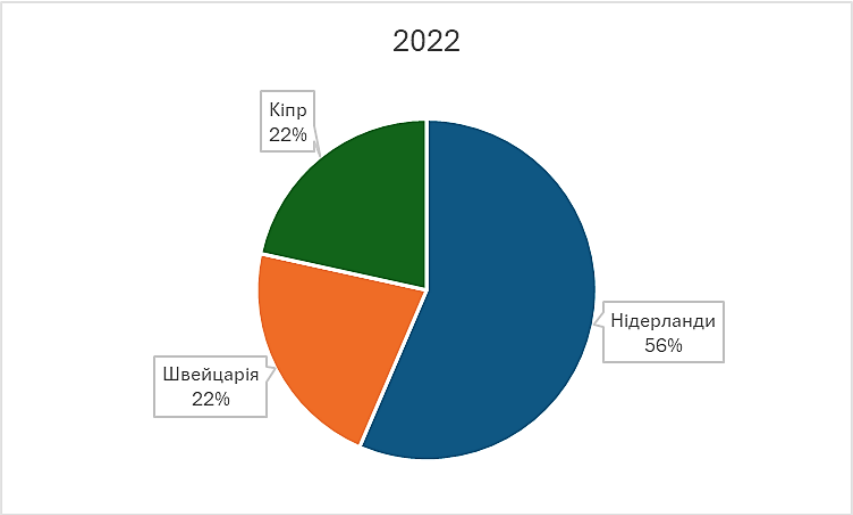


Рисунок 9

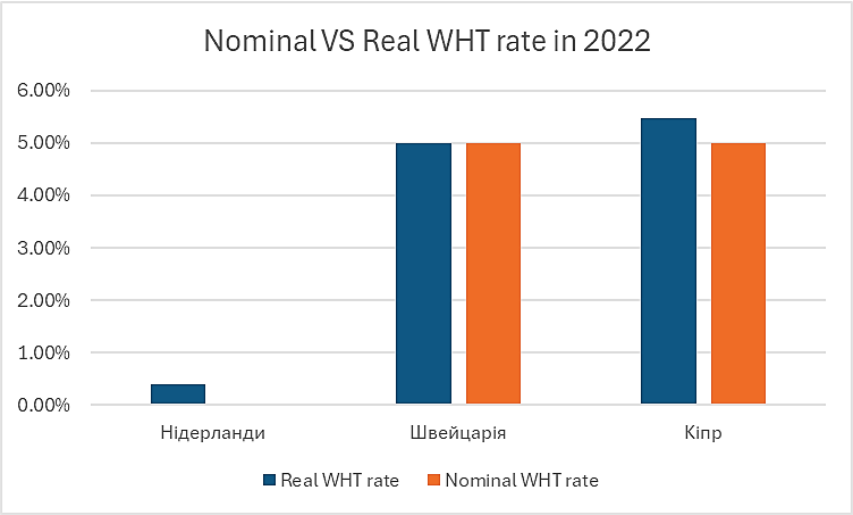


Рисунок 10

Короткі висновки

Більше 85 % виплат доходів припадає на три країни – Нідерланди, Кіпр та Швейцарію.

Країни з найменшою середньою реальною ставкою WHT (<2 %) – Нідерланди, Франція та Швеція.

Роялті

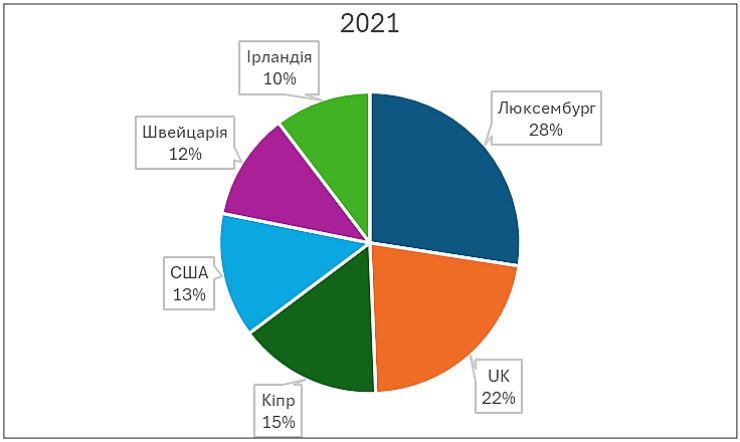


Рисунок 11

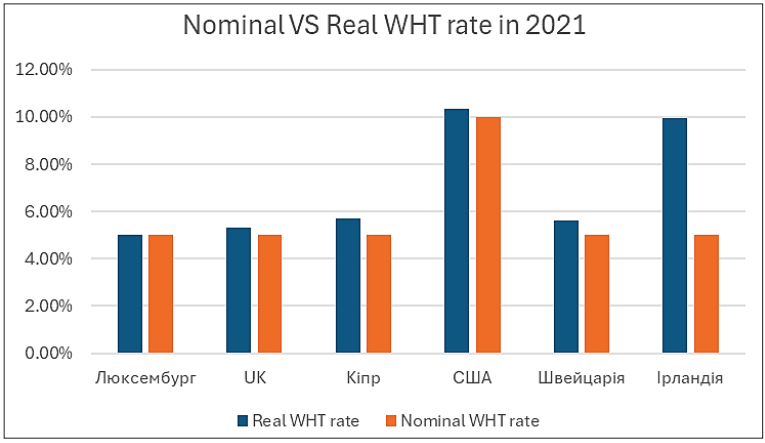


Рисунок 12

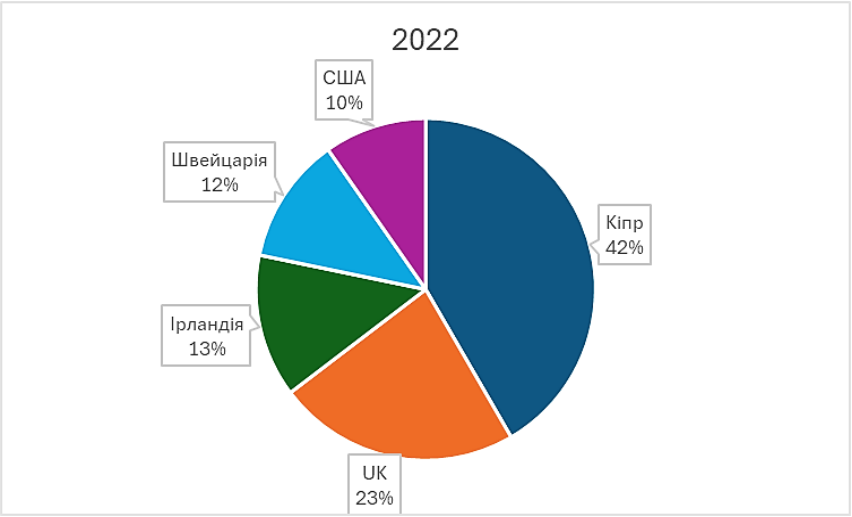


Рисунок 13

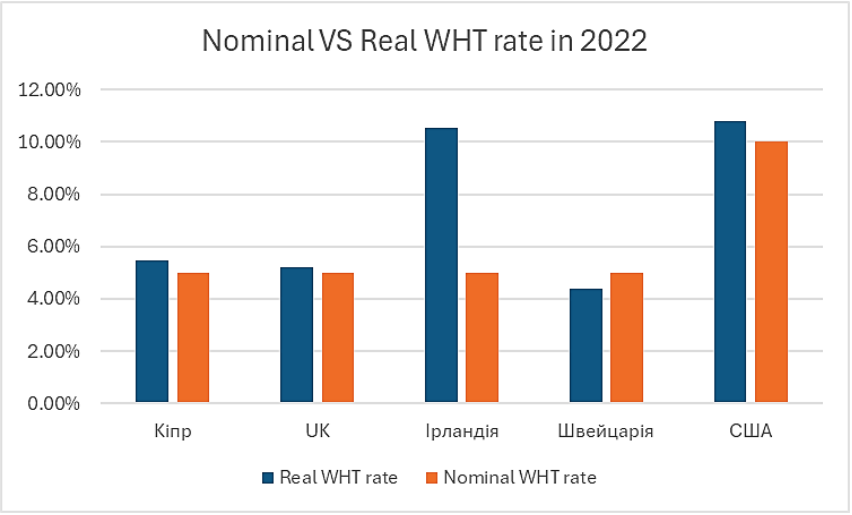


Рисунок 14

Висновки

Більше 75 % виплат доходів припадає на шість країн – Велику Британію, Кіпр, Швейцарію, США, Ірландія та Люксембург.

Країни з найменшою середньою реальною ставкою WHT (<3 %) – Франція, Німеччина і Австрія.

3.2. Договірна практика та специфіка внутрішнього законодавства країн

У рамках підготовки Модельної конвенції України та проєкту інструментарію Toolkit для проведення перемовного процесу з країнами-партнерами щодо перегляду умов чинних міжнародних договорів, була проаналізована договірна практика та специфіка внутрішнього законодавства країн, які були відібрані в ході попередніх етапів робіт (Кіпр, Велика Британія, Швейцарія тощо) щодо оподаткування пасивних доходів (роялті, дивіденди, проценти, capital gain тощо). Метою такого аналізу є визначення особливостей законодавства цих країн (наявність податкових пільг, IP-режимів тощо), а також їхніх підходів до оподаткування пасивних доходів, з-поміж інших і тих, що визначені їхньою договірною практикою, виявлення чинників, які мотивують платників податків використовувати такі країни як країни-призначення виплат доходів із джерелом походження з України.

Наведені дані містять інформацію про оподаткування роялті в різних країнах, зокрема, зосереджуючи увагу на ставках податку, що утримується при виплаті роялті (WHT), спеціальних режимах та положеннях угод для уникнення подвійного оподаткування. Нижче подаємо підсумок основних моментів з отриманих даних.

Основні спостереження:

1. **Охоплені країни:** у наборі даних представлені такі країни, як Кіпр, Велика Британія, Люксембург, Нідерланди та інші, порівнювалися ставки корпоративного податку (CIT), ставки податку, що утримується при виплаті роялті (WHT), та спеціальні режими для роялті.

2. Положення угод про уникнення подвійного оподаткування: Угода висвітлює ставки, які застосовуються за податковими угодами з іншими країнами, порівнюючи місцеві ставки податку на роялті та переваги міжнародних угод у зменшенні податкового навантаження.

Зокрема, згадуються країни, такі як США, Велика Британія, Німеччина та Нідерланди, показано, як податкові угоди забезпечують звільнення від подвійного оподаткування роялті.

3. Спеціальні режими: декілька країн пропонують спеціальні режими для інтелектуальної власності (IP), які дозволяють зниження ставок податку на роялті, що виникають від кваліфікованих об'єктів інтелектуальної власності. Наприклад, Люксембург має вигідний IP-режим, тоді як на Кіпрі застосовується знижена ставка податку – 2,5 %.

4. Договірні ставки: країни, які мають податкові угоди, користуються зниженими ставками податку на роялті, такими як 0–10 % на Кіпрі та змінними ставками (залежно від обставин) у Великій Британії і Люксембурзі.

5. Порівняння з моделями ОЕСР та ООН: положення угод про уникнення подвійного оподаткування загалом узгоджуються з Модельними Конвенціями ОЕСР та ООН. Зниження ставок податку, що утримується при виплаті роялті, та визначення «роялті» за цими угодами відповідають керівництвам ОЕСР та ООН, спрямованим на уникнення подвійного оподаткування та сприяння транскордонній економічній співпраці.

Наведені дані свідчать, що угоди України щодо уникнення подвійного оподаткування на роялті узгоджуються з міжнародними стандартами, створюючи сприятливі умови для транскордонних інвестицій та зменшуючи податковий тягар для міжнародного бізнесу. Угоди з такими країнами, як США, Велика Британія і Німеччина, відіграють важливу роль у цій системі, оскільки забезпечують значне зниження податків на роялті. Крім того, спеціальні режими для інтелектуальної власності в окремих країнах пропонують додаткові стимули для бізнесу, щоб інвестувати у IP та комерціалізувати у неї на міжнародному рівні.

РОЗДІЛ 4
ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ПЕРЕГЛЯДУ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ УКРАЇНИ НА ПРЕДМЕТ ВІДПОВІДНОСТІ СУЧАСНИМ НАЦІОНАЛЬНИМ ІНТЕРЕСАМ

4.1. Пропозиції щодо перегляду міжнародних податкових договорів

Розроблені пропозиції щодо перегляду міжнародних податкових договорів України на предмет їх відповідності сучасним національним інтересам.

Означені пропозиції містять рекомендації для адаптації угод до сучасних стандартів, зокрема тих, що стосуються Програми розширеного співробітництва OECD / G20 щодо BEPS (Ерозії бази оподаткування та переміщення прибутків).

Основні напрями:

1. Відповідність вимогам BEPS: Україна має забезпечити імплементацію мінімальних стандартів BEPS, особливо в частині міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування. Такі вимоги передбачають включення до договорів положень, які протидіють уникненню оподаткування та гарантують справедливість і прозорість у податкових взаєминах.

2. Преамбула міжнародних угод: важливим є перегляд тексту преамбули договорів про уникнення подвійного оподаткування, щоб запобігти повному звільненню від оподаткування або ухиляння від сплати податків.

3. Тест основної мети (PPT): використання тесту уможливлює уникнути неправомірного використання податкових угод. Це положення передбачає, що податкова пільга не надається, якщо основною метою угоди було отримання податкових переваг, а не здійснення реальної економічної діяльності.

4. Неповна імплементація MLI: Україна повинна розглянути можливість двостороннього перегляду договорів з країнами, які не є підписантами багатосторонньої конвенції (MLI), наприклад, з Алжиром, Бразилією та Молдовою.

5. Удосконалення механізму врегулювання спорів (MAP): пропонується розширити використання механізму взаємного узгодження (MAP), що дає змогу залагоджувати податкові суперечки між договірними державами.

6. Проблеми перекладу та узгодження: були виявлені проблеми з перекладом текстів міжнародних податкових угод, зокрема з Францією, Ліваном, Казахстаном. Ці розбіжності потребують усунення для забезпечення точного тлумачення положень договорів.

7. Постійне представництво: важливою проблемою є необхідність оновлення положень про постійне представництво, особливо у контексті змін Модельної податкової конвенції ОЕСР 2017 р. Це допоможе обмежити практику уникнення створення постійного представництва в Україні.

8. Проблеми із суб'єктною сферою застосування MAP: деякі угоди використовують термін «резидент», а не «особа», що ускладнює застосування MAP для платників податків. Пропонується замінити цей термін на «особа» для забезпечення більш широкого охоплення.

9. Рекомендації щодо зміни договірних положень: вказані пропозиції включають зміни в договорах з Австрією, Данією, Італією та іншими державами-членами ЄС для розширення умов утворення постійного представництва.

10. Розбіжності у підходах до оподаткування: в деяких угодах (наприклад, з Ірландією, Португалією) не застосовуються всі положення MLI, що створює необхідність для додаткових двосторонніх узгоджень.

Пропонується адаптувати норми, щоб узгоджувати їх з оновленими положеннями Модельної податкової конвенції ОЕСР, зокрема стосовно нових видів діяльності, які утворюють постійне представництво.

Таким чином, запропоновані зміни спрямовані на забезпечення ефективної податкової системи України, що відповідає сучасним міжнародним стандартам і мінімізує ризики подвійного оподаткування та уникнення податкових зобов'язань.

4.2. Інструментарій Toolkit для ведення переговорів із зарубіжними країнами щодо перегляду міжнародних конвенцій України

Розроблений інструментарій Toolkit для ведення переговорів із зарубіжними країнами щодо перегляду міжнародних конвенцій України.

Проєкт інструментарію (Toolkit) для ведення переговорів із зарубіжними країнами з метою перегляду міжнародних конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування має на меті забезпечити структурований підхід до укладання та модернізації цих угод. Він містить основні положення, які визначають ключові аспекти, що повинні враховуватись під час переговорів.

Проєкт починається із визначення заголовка та преамбули договору, які зазвичай відповідають формулюванням, що використовуються у моделях ООН та ОЕСР, з урахуванням змін, внесених у 2017 р. Основною метою такої стандартизації є те, що країни-члени Inclusive Framework on BEPS зобов'язались включити до своїх договорів преамбулу, яка підкреслює намір усунути подвійне оподаткування без створення можливостей для ухилення від сплати податків.

Далі в проєкті розглядаються специфічні аспекти, такі як критерії для визначення резидентства, концепція «бенефіціарного власника доходу», а також кваліфікація доходу, що підлягає оподаткуванню. Зокрема, підкреслюється важливість дотримання міжнародних стандартів, що дає змогу Україні адаптувати свою політику до змінюваного глобального контексту. Це, зі свого боку, підвищить її конкурентоспроможність у міжнародній економіці.

Проєкт також включає рекомендації щодо застосування тесту основної мети (PPT), який допомагає визначити, є угоди, укладені для отримання податкових вигод, справжніми комерційними операціями, чи лише штучними конструкціями для уникнення оподаткування. Використання означеного тесту створює умови для зменшення ризику так званого «податкового шопінгу» і забезпечення справедливості в оподаткуванні.

Загалом, проєкт інструментарію має стати концептуальною основою для укладання та перегляду Україною угод про уникнення подвійного оподаткування. Це створить умови за яких Україна відповідатиме сучасним міжнародним стандартам і забезпечить належний захист своїх інтересів у сфері міжнародного оподаткування, спрощуючи процедури ведення бізнесу та сприяючи залученню іноземних інвестицій.

Основні елементи інструментарію:

1. Назва та преамбула договору повинні відповідати формулюванням Модельних конвенцій ООН та ОЕСР, особливо після їх оновлення у 2017 р. Основна увага приділяється включенню у преамбулу положень щодо уникнення неоподаткування через зловживання податковими угодами або договірним шопінгом.

2. Сфера застосування Конвенції: ст. 1 і 2 регулюють осіб і податки, на які поширюється дія угоди. Важливо, що угода охоплює податкові правовідносини лише між резидентами договірних держав.

Стаття 1 також містить положення щодо партнерств та трастів, що не розглядаються як суб'єкти оподаткування в одній із держав, але отримують доходи через посередників.

3. Оподаткування нерезидентів: роз'яснюється застосування угод до нерезидентів, а також правила щодо пільг. Важливо, щоб резидентам обох держав надавалися певні пільги за умов дотримання низки додаткових вимог, які стосуються справедливості оподаткування.

4. Додаткові положення і захисні застереження, які забезпечують право договірної держави оподатковувати своїх

резидентів, навіть якщо вони отримують доходи за межами країни. Ці положення додають певний рівень захисту від ухилення від сплати податків.

Цей інструментарій є фундаментом для України, який уможливить адаптувати міжнародні податкові угоди відповідно до актуальних міжнародних стандартів, з урахуванням захисту інтересів держави від податкових зловживань і створення справедливих умов для транскордонного оподаткування.

ВИСНОВКИ

1. Для визнання особи як фактичного отримувача доходу (бенефіціарного власника) необхідна не тільки наявність правових підстав для безпосереднього отримання доходу, але і того, що така особа повинна бути безпосереднім вигодоотримувачем, тобто такою, яка отримує вигоду від доходу та визначає його подальшу економічну долю.

Концепція бенефіціарного власника у міжнародному оподаткуванні є важливою у випадках, коли визначається фактичний отримувач доходу (наприклад, при виплаті дивідендів, відсотків чи роялті). У рамках угод про уникнення подвійного оподаткування ця концепція дає можливість країні-джерелу відрізняти пасивного отримувача доходу (агента, номінального утримувача) від фактичного вигодонабувача, який має право на податкові пільги.

2. Тест основної мети використовується для визначення, чи певна трансакція або структура створена з основною метою отримання податкової вигоди, а не для виконання реальних бізнесових цілей. PPT застосовується, зокрема, в контексті конвенцій про уникнення подвійного оподаткування і спрямований на запобігання неправомірному використанню таких конвенцій з метою уникнення оподаткування.

3. Для аналізу на Тест основної мети, тобто визначення, чи було головною метою операції (чи однією з головних) отримання переваг відповідної конвенції про уникнення подвійного оподаткування, треба застосувати такі критерії:

– факт перерахування процентів третім особам: встановити, чи перераховуються всі або майже всі отримані проценти на користь третіх осіб через короткий проміжок часу після їх отримання від боржника (транзитний характер доходів). Це може свідчити про те, що компанія-кредитор виступає лише посередником, а основною метою операції є отримання податкових переваг;

– наявність реального зобов'язання перед третіми особами: визначити, чи має компанія реальні зобов'язання перед третіми особами, що зумовлює об'єктивну необхідність перераховувати увесь отриманий прибуток чи відповідний процент з нього. Такі зобов'язання можуть вказувати на те, що компанія не може розпоряджатися отриманими коштами на власний розсуд, а діє відповідно до попередніх домовленостей з третіми особами;

– відсутність іншої економічної діяльності може свідчити, що компанія створена єдино для використання податкових пільг;

– відсутність економічної присутності у юрисдикції своєї резидентності може свідчити про штучний характер компанії, створеної для отримання податкових вигод;

– невідповідність податкових пільг цілям відповідного податкового законодавства може засвідчувати їхнє неправомірне застосування для уникнення подвійного оподаткування.

4. Національний суд підкреслює важливість статусу резидента у контексті міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування. У практиці розглядається декілька сценаріїв, пов'язаних з отриманням нерезидентом доходу в іншій країні:

– без фізичної присутності (наприклад, роялті чи відсотки), де угоди надають обмежене право країні-джерелу оподаткувати дохід;

– наявністю дочірнього підприємства, яке виступає окремим суб'єктом господарювання, однак все одно перебуває у певній субординації до материнської компанії. Тут застосовується «принцип витягнутої руки», який регулює податкові наслідки субординації між материнською та дочірньою компаніями;

– наявністю представництва чи іншого структурного підрозділу, що відокремлений територіально, але не юридично. Постійне представництво розглядається як окремий суб'єкт для цілей оподаткування, що є важливим у контексті міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування.

5. Кваліфікація доходу (у випадку оподаткування представництва) стосується віднесення доходу, отриманого

представництвом, до оподатковуваного прибутку. Критерієм для віднесення доходів до оподатковуваного прибутку нерезидента є не лише вид діяльності, яку здійснює представництво, а й характер внутрішньогосподарських операцій між головним офісом і представництвом. Важливим також є те, що господарська діяльність має бути спрямована на отримання доходу, і те, що витрати можуть здійснюватися в одній країні, а доходи на рахунки отримуватися в іншій.

6. Суди України розглядають постійне представництво як окремий суб'єкт оподаткування, навіть якщо воно не має статусу юридичної особи. Постійне представництво, яке здійснює господарську діяльність на території України, є незалежним суб'єктом з точки зору оподаткування, а відносини між ним і материнською компанією розглядаються як між окремими суб'єктами господарювання.

За своєю сутністю мета підготовчої або допоміжної діяльності не може бути ідентична основній меті всієї організації (головної компанії, нерезидента); підготовча і допоміжна діяльність завжди ведеться на користь самої організації (нерезидента), а не третіх осіб, та може сприяти загальній продуктивності організації, але не може мати на меті одержання прибутку.

7. Назва та преамбула міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, як правило, відповідають формулюванням, наведеним у моделях ООН та ОЕСР, змінених у 2017 р. Це зумовлено тим, що країни-члени Inclusive Framework on BEPS зобов'язалися в рамках Дії 6 проєкту BEPS ОЕСР / Г20 включити до своїх угод частини преамбули моделей, які підкреслюють намір усунути подвійне оподаткування, уникаючи можливостей для неоподаткування або зменшення оподаткування через ухилення або уникнення сплати податків, включно з отриманням пільг резидентами третіх країн. Країни також мають з'ясувати питання стосовно включення податків на капітал до таких угод, що обговорюється у ст. 2 моделей.

Стаття 1 податкових угод за моделями ООН та ОЕСР визначає коло осіб, на яких поширюється дія угоди. Вона стосується

як фізичних, так і юридичних осіб, а також враховує ситуації з організаціями, які не є самостійними суб'єктами оподаткування за законодавством відповідної країни (наприклад, деякі партнерства і трасти).

Ключові положення:

1. Угода застосовується до осіб, які є резидентами однієї або обох договірних держав. Термін «резидент» визначається у ст. 4, і для отримання податкових переваг особа повинна бути резидентом хоча б однієї договірної країни.

2. Громадянство, як правило, не є вирішальним фактором для застосування угоди, за винятком кількох положень, таких як ст. 19 (Державна служба) та ст. 24 (Недискримінація).

3. Додаткові вимоги: навіть якщо особа є резидентом, вона може не отримати всі переваги угоди. Наприклад, щоб скористатися пільгами на зменшення оподаткування, резидент повинен бути бенефіціарним власником доходу.

4. Право на пільги: ст. 29 містить положення, що регулюють надання пільг і можуть включати обмеження для запобігання уникненню податків.

5. Альтернативні положення: коментар до ст. 1 пропонує альтернативні положення для запобігання використанню податкової угоди для уникнення оподаткування, наприклад, через спеціальні податкові режими або зміни у внутрішньому законодавстві країни.

6. Висновки щодо перегляду міжнародних податкових договорів України:

1) перегляд міжнародних податкових договорів України є необхідним з урахуванням міжнародних зобов'язань щодо імплементації стандартів BEPS у рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) і Великої двадцятки (G20). Основна мета полягає в усуненні подвійного оподаткування без створення можливостей для ухилення від податків;

2) ключові зміни, що мають бути внесені до податкових договорів:

– додання положення про протидію неналежному використанню податкових угод через впровадження Тесту основної мети (Principal Purpose Test, PPT);

– підвищення ефективності механізму взаємного узгодження для врегулювання податкових спорів;

3) значна частина чинних договорів України не відповідає вимогам BEPS, що вимагає їхнього перегляду. Наприклад, низка держав (США, Молдова, Узбекистан) не є учасниками багатосторонніх угод, тому потрібне укладення з ними двосторонніх протоколів;

4) додатково необхідно переглянути положення договорів щодо постійних представництв, зокрема, стосовно включення нових пунктів, які забезпечували б визнання таких представництв у випадку їхньої фактичної діяльності на території іншої держави;

5) задля досягнення відповідності вимогам ОЕСР, Україна також має провести коригування окремих статей договорів, щоб узгодити їх із сучасними моделями ОЕСР і врахувати нові формулювання щодо надання податкових пільг, зокрема через застосування Тесту основної мети.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондаренко І. М. Особливості податкового резидентства фізичних осіб у сучасних умовах. *Фінансове право*. 2018. № 6, ч. 2. С. 128.

2. Петренко Г. О., Буравська А. А. Застосування ознак податкового резидентства Державною податковою службою України. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія: ПРАВО*. 2022. № 70. С. 336–337.

3. Попов С. Тест основної мети в операціях з нерезидентами: Перші висновки судів,. KPMG. 2024. URL: https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2021/05/test-osnovnoyi-mety0.html (дата звернення: 20.05.2024).

4. Постанова Верховного Суду від 14 вересня 2021 р. в справі № 820/11305/15. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/99627200?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03&_ga=2.153262013.427192022.1711226929-1826635149.1694546053#_gl=1*17zudji*_gcl_au*MTgwNzI2NTE1NS4xNzEwNzAzNjUw (дата звернення: 20.05.2024).

5. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 10.02.2021 Справа № 440/2010/20. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/95041017 (дата звернення: 20.05.2024).

6. Рішення Окружного адміністративного суду міста Полтави від 03.08.2020 Справа № 440/2010/20. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/90781418 (дата звернення: 20.05.2024).

7. Рішення Івано-Франківського міського суду від 21 травня 2019 р. в справі № 344/768/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/81872028 (дата звернення: 20.05.2024).

8. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 01.03.2021 Справа № 640/3584/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/96279223 (дата звернення: 20.05.2024).

9. Рудюк С. Спори з податківцями: практика Верховного Суду у 2021 р. *Ligazakon.* 26 листопада 2021 р. URL: https://jurliga.ligazakon.net/analitycs/207777_spori-z-podatkvtsyami-praktika-verkhovnogo-sudu-u-2021 (дата звернення: 20.05.2024).

10. Судове тлумачення поняття бенефіціарного власника доходів. Північне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків. 28 серпня 2021. URL: https://nvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/496288.html (дата звернення: 20.05.2024).

11. Ханова Р. Бенефіціарний власник доходу: правові позиції і як їх застосовувати. *Судова влада України*. 10 березня 2021 р. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/1085524/ (дата звернення: 20.05.2024).

ЧАСТИНА 2

УДОСКОНАЛЕННЯ ПОРЯДКУ ПРОВЕДЕННЯ ПРОЦЕДУРИ ВЗАЄМНОГО УЗГОДЖЕННЯ З УРАХУВАННЯМ ПОЛОЖЕНЬ МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРІВ УКРАЇНИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Однією із ключових цілей сучасної фінансової політики є забезпечення ефективного функціонування системи міжнародного оподаткування. В умовах глобалізації економічних процесів та розширення міжнародного співробітництва значна увага приділяється уникненню подвійного оподаткування, яке може негативно впливати на економічний розвиток, інвестиційну привабливість країн і транснаціональну ділову активність.

Угоди про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною, виступають важливим інструментом регулювання податкових відносин між державами. Водночас успішне застосування цих угод значною мірою залежить від ефективності процедури взаємного узгодження, яка передбачена для розв'язання спірних питань, пов'язаних із розподілом податкових прав між державами-учасницями угоди. Проте на практиці процедура взаємного узгодження часто стикається з низкою проблем, таких як тривалі строки розгляду справ, недосконалість нормативно-правового регулювання, а також недостатня координація між компетентними органами.

Актуальність удосконалення процедури взаємного узгодження зумовлена не лише потребою в підвищенні ефективності її функціонування, але й зростанням міжнародних зобов'язань України.

ЗМІСТ

ЧАСТИНА 2
УДОСКОНАЛЕННЯ ПОРЯДКУ ПРОВЕДЕННЯ ПРОЦЕДУРИ ВЗАЄМНОГО УЗГОДЖЕННЯ З УРАХУВАННЯМ ПОЛОЖЕНЬ МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРІВ УКРАЇНИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ 86

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ ТА УМОВНИХ ПОЗНАК 89

ВСТУП 90

РОЗДІЛ 1
Міжнародні договори у сфері оподаткування 93

1.1. Загальні положення про міжнародний договір 93

1.2. Концепція добросовісного виконання міжнародних зобов'язань і обов'язок сторін дійти узгодженого рішення 95

1.3. Тлумачення міжнародних податкових договорів 96

1.4. Постатейний аналіз системи міжнародних конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування 99

РОЗДІЛ 2
Сутність механізму реалізації договірних вимог у сфері оподаткування з використанням процедури взаємного узгодження відповідно до конвенції в межах плану дій BEPS 101

РОЗДІЛ 3
Кращий зарубіжний досвід використання процедури взаємного узгодження як механізму врегулювання спорів (на прикладі рекомендацій ОЕСР та практики її окремих держав-членів) 110

3.1. Кращі практики щодо процедури взаємного узгодження у контексті рекомендованих підходів ОЕСР 110

3.2. Досвід використання процедури взаємного узгодження на прикладі Австралії 123

3.3. Особливості регламентації порядку проведення процедури взаємного узгодження для уникнення подвійного оподаткування в Іспанії 133
3.4. Процедури взаємного узгодження у Швейцарії 145

РОЗДІЛ 4
Процедура взаємного узгодження в механізмі врегулювання податкових спорів у зовнішній політиці ЄС та України 154

РОЗДІЛ 5
Окремі питання правозастосування щодо процедури взаємного узгодження (МАР) 158

ВИСНОВКИ 166

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 168

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ ТА УМОВНИХ ПОЗНАК

BEPS – Base erosion and Profit Shifting

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку (англ. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD)

ДВД – досягнення взаємної домовленості

ДПС України – Державна податкова служба України

ЄС – Європейський Союз

МПК ОЕСР – Модельна податкова конвенція ОЕСР

ПВУ – процедура взаємного узгодження

ПК України (ПКУ) – Податковий кодекс України

Порядок МАР – Порядок розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження та вимоги до заяви

ВСТУП

Конституцією України визначено, що Україна є соціальною та правовою державою. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Втілення у життя зазначених приписів неможливе без належного фінансового забезпечення механізму державного управління. Статтею 67 Конституції України передбачено обов'язок кожної особи сплачувати податки і збори у порядку та розмірах, установлених законом.

Податки є основою формування державних доходів, що їх одержує держава на підставі своїх владних повноважень для виконання властивих їй функцій. Охорона податкової системи залишається одним із основних напрямів внутрішньої діяльності держави. Указаний конституційний обов'язок втілює публічний інтерес усіх членів суспільства, а його сумлінне виконання справедливо визнається однією із необхідних умов існування соціуму.

Регулювання фіскальної діяльності держави здійснюється не лише актами законодавства, а й міжнародними податковими договорами України. Значне місце з-поміж них посідають угоди про уникнення подвійного оподаткування. Проблема уникнення подвійного оподаткування є важливою для України не тільки з огляду на її прагнення інтегруватись до ЄС: як зазначено в Рекомендаціях з реалізації Плану дій BEPS (мінімальні стандарти) Міністерства фінансів України, усунення можливостей для міжнародного ухиляння від сплати податків та уникнення оподаткування, а також ефективне і дієве запобігання податковому оподаткуванню є важливими для розбудови міжнародної податкової системи, що підтримує економічне зростання.

На сьогодні між Україною та іншими державами діють 71 міжнародна двостороння міжурядова конвенція (угоди) про уникнення подвійного оподаткування, дві з яких були вчинені Урядом СРСР, які діють відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» до дня набрання чинності

нових договорів, укладених Україною. Зокрема, договори СРСР діють у відносинах України з Іспанією та Японією.

Крім того, у відносинах між Україною та Республікою Сербія і Республікою Чорногорія застосовується Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал, які є правонаступниками Союзної Республіки Югославія.

Ці договори, згідно з ч. 1 ст. 9 Конституції України, є частиною національного законодавства України, що підтверджується Рішенням Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення частини третьої статті 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміна «законодавство») від 9 липня 1998 р. № 12-рп/1998, відповідно до якого означеним терміном, зокрема, охоплюються і чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Статтею 19 Закону України від 29 червня 2004 р. № 1906-IV «Про міжнародні договори України» передбачено: якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору.

Міжнародний Суд ООН у рішенні у справі стосовно проєкту Габчиково-Надьмарош вказав, що відповідно до норми pacta sunt servanda, як вона відображена в ст. 26 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р., сторони мали дійти узгодженого рішення у дусі співробітництва.

Отже, договори про уникнення подвійного оподаткування є частиною національного законодавства України, в спірних питаннях щодо тлумачення та застосування таких договорів сторони мають дійти узгодженого рішення в дусі співробітництва.

Актуальність удосконалення процедури взаємного узгодження є надзвичайно важливою в сучасних умовах глобалізації та зростаючої інтеграції економік. Процедура взаємного

узгодження (Mutual Agreement Procedure, MAP) є ключовим механізмом у міжнародному податковому праві, що дає підставу врегульовувати спори між податковими органами різних країн. Основна мета цієї процедури – усунення подвійного оподаткування та уникнення конфліктів, які можуть виникати через різне трактування міжнародних податкових договорів.

Зростання складності міжнародних бізнес-операцій, поширення транснаціональних корпорацій та цифровізація економіки створюють нові виклики для реалізації процедури MAP. Часто чинні механізми виявляються недостатньо ефективними через тривалість процедур, обмежену прозорість процесу, а також недостатню координацію між податковими адміністраціями різних країн. Це може призводити до невизначеності для бізнесу, втрати довіри до міжнародної податкової системи та зниження інвестиційної привабливості окремих країн.

Удосконалення процедури взаємного узгодження відповідає сучасним тенденціям у сфері міжнародного податкового співробітництва. Наприклад, у рамках BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ОЕСР активно рекомендує державам впроваджувати ефективніші механізми врегулювання податкових спорів, включаючи обов'язковий арбітраж. Такі зміни дають можливість підвищити швидкість і передбачуваність процедур, забезпечуючи захист прав платників податків і зменшуючи ризики для державних бюджетів.

Крім того, удосконалення процедури MAP сприяє гармонізації податкових систем, підвищенню рівня взаємної довіри між країнами та створенню сприятливого середовища для міжнародної торгівлі й інвестицій. В умовах європейської інтеграції для України це питання набуває особливої актуальності, адже адаптація національного законодавства до європейських стандартів передбачає запровадження прозорих і ефективних механізмів вирішення податкових спорів.

Таким чином, удосконалення процедури взаємного узгодження є важливим кроком на шляху до забезпечення справедливості, стабільності та передбачуваності у сфері міжнародного оподаткування, що відповідає інтересам як держав, так і бізнесу.

Розділ 1
МІЖНАРОДНІ ДОГОВОРИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Загальні положення про міжнародний договір

Зростання рівня відповідальності держав у боротьбі з глобальними проблемами сучасності формує потребу у забезпеченні належного рівня фінансування відповідної діяльності з боку держав, що уможливило б досягнення цілей, визначених у Декларації тисячоліття ООН. Важливим кроком щодо розв'язання цієї проблеми могло б стати запровадження глобального оподаткування.

Юридична природа явища конкуренції податкових юрисдикцій держав зумовлює поділ усієї сукупності застосовуваних методів його усунення на дві групи: національно-правові і міжнародно-правові. Виходячи з обмеженості сфери застосування та відносно меншої ефективності першої групи, саме міжнародно-правові методи є найбільш адекватними для усунення негативних наслідків явища конкуренції податкових юрисдикцій держав. До них належать насамперед гармонізація податкових систем і укладення міжнародних договорів з питань оподаткування. З погляду можливості найбільш повного врахування державних інтересів під час розв'язання проблеми конкуренції податкових юрисдикцій держав використання методу укладення міжнародних договорів, спрямованих на подолання негативних наслідків цього явища, є найбільш вигідним.

Відповідно до п. 1 (а) ст. 2 Конвенції про право міжнародних договорів 1969 р. поняття «договір» означає міжнародну угоду, укладену між державами у письмовій формі, на основі міжнародного права, незалежно від того, чи викладена вона в одному, двох чи кількох пов'язаних між собою документах, а також незалежно від її конкретного найменування. Оскільки Конвенція

1969 р. розповсюджується тільки на угоди, укладені державами і лише письмово, то таке визначення поняття міжнародного договору має, так би мовити, цільове значення. Фактично ж міжнародний договір – це угода, що укладається між суб'єктами міжнародного права, які мають право на нормотворення, незалежно від його форми і найменування, та відповідає нормам міжнародного права. Відмінністю будь-якого міжнародного договору є фіксація у ньому правил поведінки суб'єктів міжнародного права і надання останнім юридично обов'язкового характеру.

Відповідно до Віденської конвенції 1969 р. договір може бути змінений за угодою між його учасниками шляхом внесення поправок (ст. 39). При цьому всі договірні сторони повинні повідомлятися про будь-яку пропозицію стосовно поправок до багатостороннього договору, причому кожна має право брати участь в: а) ухваленні рішення про те, що треба зробити щодо такої пропозиції; б) переговорах і укладенні будь-якої угоди про внесення поправок у договір.

На сьогодні нараховується і діє велика кількість найрізноманітніших за формою і змістом податкових договорів, загальна мета укладання яких полягає у сприянні транскордонній торгівлі та інвестиціям завдяки усуненню податкових перешкод. Ця загальна мета доповнюється кількома більш конкретними цілями, з-поміж яких:

– усунення міжнародного подвійного оподаткування;
– запобігання ухиленню від оподаткування;
– розподіл податкових прав між договірними державами;
– запобігання податковій дискримінації.

Усеосяжні податкові конвенції слугують усім зазначеним цілям і отже, сприяють міжнародному інвестуванню та торгівлі. Вони забезпечують ясність і стандартизацію податкової ситуації у кожній країні-учасниці конвенції для платників податків, що займаються комерційною, промисловою або фінансовою діяльністю в іншій країні-учасниці конвенції, за допомогою прийняття всіма країнами-учасницями єдиних рішень в ідентичних випадках подвійного оподаткування.

1.2. Концепція добросовісного виконання міжнародних зобов'язань і обов'язок сторін дійти узгодженого рішення

Концепція добросовісного виконання міжнародних зобов'язань закріплена у багатьох договорах, резолюціях Генеральної Асамблеї ООН, рішеннях Міжнародного Суду ООН: так, у рішенні у справі стосовно проекту Габчиково-Надьмарош (Угорщина проти Словаччини) від 25 вересня 1997 р. Міжнародний Суд ООН вказав, що відповідно до норми pacta sunt servanda, як вона відображена в ст. 26 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р., сторони мали дійти узгодженого рішення в дусі співробітництва, передбаченого в Угоді. В ст. 26 поєднані два елементи, що мають рівновелике значення. Згідно з нею, кожний чинний договір є обов'язковим для його учасників і повинен ними добросовісно виконуватися». З погляду Суду, останній елемент передбачає, що в аналізованій справі переважне значення стосовно застосування Договору в буквальному значенні мають його мета і наміри сторін, якими вони керувалися при його укладенні. Принцип добросовісності зобов'язує сторони розумно застосовувати Договір і робити це так, щоб могла бути реалізована його мета.

Стаття 26 Конвенції 1969 р. встановлює: «Кожний діючий міжнародний договір обов'язковий для його учасників і повинен ними сумлінно виконуватися». Далі в цій Конвенції говориться, що учасник угоди не може посилатися на положення свого внутрішнього права як виправдання для невиконання ним угоди (ст. 27). Це правило спрямоване на заборону односторонньої довільної відмови від виконання зобов'язань за договором. У Конвенції 1969 р. також підкреслюється, що міжнародний договір повинен сумлінно тлумачитися (ст. 31), зрозуміло, з метою добросовісного виконання. Адже зрозуміло, що без правильного розуміння змісту договору навряд чи можна розраховувати на його добросовісне застосування.

1.3. Тлумачення міжнародних податкових договорів

Для ефективного застосування норм міжнародного договору необхідно правильно розуміти його зміст. Тлумачення і є з'ясуванням дійсного значення і змісту міжнародного договору.

При з'ясуванні дійсного значення і змісту міжнародного договору важлива роль також належить міжнародним судовим і арбітражним органам, наприклад, Міжнародному Суду ООН і Європейському суду з прав людини. Здійснюване цими органами тлумачення іменується судовим, авторитет якого останнім часом неухильно зростає.

У рішенні по справі про Англо-іранську нафтову компанію від 22 липня 1952 р. Суд ООН заявив, що тлумачення повинно відповідати природному і обґрунтованому прочитанню документа, належно враховуючи наміри сторони. Далі Міжнародний Суд ООН у рішенні по справі про Південно-Західну Африку (Попередні зауваження) від 21 грудня 1962 р. підкреслив, що тлумачення, засноване на природному значені слів, не є абсолютною нормою, і на нього не можна покладатися, якщо в результаті виникає зміст, несумісний з духом, метою і контекстом положення, яке треба розтлумачити.

А при розгляді справи між Лівійською Арабською Джамахирією і Чадом від 1994 р., було зазначено, що договір має тлумачитися на добросовісній основі відповідно до звичайного значення, яке належить надавати термінам договору в їх контексті, а також у світлі об'єкта і мети. Тлумачення повинно базуватися передовсім на тексті договору. Як додатковий засіб можна використати матеріал із підготовки договору.

Прийоми тлумачення розрізняються залежно від характеру зобов'язань – сприятливих або несприятливих. У першому випадку терміни необхідно вживати в більш широкому значенні, а в зобов'язаннях несприятливих – навпаки.

Велике значення для правильного розуміння міжнародних договорів мають принципи тлумачення, якими визнаються

загальні правила, що враховують особливості міжнародного договору як угоди суб'єктів міжнародного права.

Принципами тлумачення міжнародних договорів є передовсім сумлінність і надання їх термінам звичайного значення. Спеціальне значення терміна може надаватися тоді, коли учасники договору мали такий намір. З метою тлумачення контекст договору охоплює його текст, включаючи преамбулу і додатки, а також будь-яку угоду стосовно договору. Так, у рішенні по справі «Голдер проти Сполученого Королівства», в якій розглядалося питання доступу до правосуддя, Європейський суд з прав людини, посилаючись на п. 2 ст. 31 Віденської конвенції 1969 р., підкреслив, що преамбула до договору створює невід'ємну частину його контексту і необхідна для визначення предмета та мети конкретного міжнародно-правового акта при його тлумаченні.

До уваги також повинен братися будь-який документ, складений одним або декількома учасниками у зв'язку з укладанням договору. Якщо мала місце будь-яка подальша угода між учасниками щодо тлумачення договору або його застосування, то вона повинна враховуватися при тлумаченні міжнародного договору. Також враховується і подальша практика застосування договору, що встановлює згоду учасників на його тлумачення.

Найпоширенішими способами тлумачення міжнародних договорів є граматичний, логічний, спеціально юридичний, історичний, систематичний. За змістом вони мало чим відрізняються від аналогічних прийомів, що використовуються при тлумаченні внутрішньодержавних нормативних актів і описаних у загальній теорії права.

Під історичним способом тлумачення загалом розуміють з'ясування значення міжнародного договору шляхом вивчення історичної обстановки, конкретних обставин і взаємовідносин сторін під час його укладання з урахуванням мети, якої прагнули досягти останні.

Еволюційне ж тлумачення забезпечує поступовий розвиток змісту міжнародного договору внаслідок змін у житті суспільства.

З'ясування об'єкта і мети міжнародного договору припускає також телеологічна школа тлумачення. Вона виходить з того, що норма міжнародного права служить встановленій меті, виконує певні функції, а тому повинна інтерпретуватися так, щоб забезпечити досягнення цієї мети і реалізації цих функцій. Основні положення перерахованих вище принципів інтерпретації й увібрав у себе принцип динамічного тлумачення.

Голова Європейського суду з прав людини Л. Вільдхабер говорив, що лейтмотивом прецедентної практики Суду завжди було дотримання лінії еволюційної юриспруденції, що є продовженням динамічного тлумачення Конвенції, закладеного органами, що існували раніше.

Якщо тлумачення міжнародного договору призводить до результатів явно абсурдних або нерозумних, а також залишає значення його положень двозначним або незрозумілим, то можна звернутися до додаткових засобів тлумачення: підготовчих матеріалів і до обставин укладання договору.

Загальні правила тлумачення міжнародних договорів визначені у статтях 31–33 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р. Договори про уникнення подвійного оподаткування підпадають під її дію як загалом, так і зазначених статтей зокрема. Їх укладення покликане мінімізувати негативний вплив такого явища, як подвійне оподаткування, що призводить до зниження економічної зацікавленості платників податків у здійсненні транскордонної господарської діяльності. Крім того, положення таких договорів спрямовані на обмеження практики неналежного використання договірних норм з метою штучного зниження рівня податкового навантаження у формі уникнення оподаткування або ухилення від сплати податків.

Модельна податкова конвенція ОЕСР і коментарі до неї є нормативними регуляторами, які не наділені обов'язковою юридичною силою. Водночас використання подібних інструментів т. зв. «м'якого» права є доволі поширеною практикою серед держав-членів ОЕСР з метою впорядкування податкових відносин. Це виявляється завдяки як використанню

концептуальних ідей і засад, окремих правил і прийомів юридичної техніки, так і фактичному включенню положень модельного акта й коментарів у тексти міжнародних договорів.

Враховуючи те, що поширеним способом зменшення податкових зобов'язань є використання вигідних договірних положень у сфері уникнення подвійного оподаткування, важливим аспектом залишається питання правомірності поведінки платника податків із погляду фіскальних інтересів держави.

Тексти Модельної податкової конвенції ОЕСР і коментарів до неї містять низку прикладів і прецедентів реальних життєвих ситуацій, що сприяють широкому застосуванню їх положень на практиці. У процесі історичного розвитку залежно від панівних соціально-економічних відносин відбувається перегляд пріоритетів у сфері теорії тлумачення договірних норм. Модельна податкова конвенція ОЕСР і коментарі до неї є глобальними стандартами регулювання відносин у податковій сфері, а у випадках виявлення деформації чинного національного законодавства – засобом боротьби із впливом кон'юнктурних факторів.

1.4. Постатейний аналіз системи міжнародних конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування

Здійснений постатейний аналіз системи міжнародних конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування, досліджено відповідність їх положенням МПК ОЕСР та Типовій конвенції ООН.

Встановлено: постатейний аналіз системи міжнародних конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування свідчить про їхній високий ступінь відповідності положенням Модельної податкової конвенції ОЕСР та Типової конвенції ООН. Ці конвенції спрямовані на уникнення подвійного оподаткування доходів, що отримуються резидентами однієї держави в іншій, та на боротьбу з ухиленням від сплати податків.

Основні положення міжнародних конвенцій України, як правило, відповідають МПК ОЕСР. Це стосується таких ключових статей, як визначення податкового резидентства (ст. 4 МПК ОЕСР), положення про постійне представництво (ст. 5), правила оподаткування доходів від міжнародного транспорту (ст. 8), а також положення щодо усунення подвійного оподаткування (ст. 23). У більшості випадків конвенції України передбачають застосування методу кредиту або звільнення для уникнення подвійного оподаткування, що також відповідає положенням МПК ОЕСР.

Типова конвенція ООН, яка орієнтована на потреби країн, що розвиваються, включає певні особливості, наприклад, розширене визначення «постійного представництва» (ст. 5 Типової конвенції ООН) та ширші права на оподаткування для країни-джерела доходу. Українські конвенції в окремих випадках враховують ці особливості, що свідчить про гнучкість підходів залежно від того, з якою державою укладено угоду.

Загалом, міжнародні конвенції України демонструють збалансований підхід, що враховує як положення МПК ОЕСР, так і Типової конвенції ООН, адаптуючи їх відповідно до двосторонніх відносин між країнами. Це сприяє ефективному регулюванню податкових відносин і запобіганню подвійному оподаткуванню, водночас зберігаючи фіскальні інтереси держав.

Розділ 2
СУТНІСТЬ МЕХАНІЗМУ РЕАЛІЗАЦІЇ ДОГОВІРНИХ ВИМОГ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ З ВИКОРИСТАННЯМ ПРОЦЕДУРИ ВЗАЄМНОГО УЗГОДЖЕННЯ ВІДПОВІДНО ДО КОНВЕНЦІЇ В МЕЖАХ ПЛАНУ ДІЙ BEPS

Як зазначено у Рекомендаціях з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) Міністерства фінансів України, усунення можливостей для міжнародного ухиляння від сплати податків та уникнення оподаткування, а також ефективне і дієве запобігання податковому оподаткуванню є важливими для розбудови міжнародної податкової системи, що підтримує економічне зростання та стійку глобальну економіку [1].

Взаємодомовленність країн про запровадження заходів, розроблених для урегулювання питань у сфері оподаткування згідно з Планом дій щодо розмивання оподатковуваної бази й виведення прибутку з-під оподаткування (План дій BEPS), має створювати правове підґрунтя для уникнення подвійного оподаткування. Тому вдосконалення механізмів урегулювання процедури взаємного узгодження є невід'ємною складовою роботи з питань Плану дій BEPS.

Подібні положення задекларовані у ст. 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР (далі – Конвенція) та ст. 25 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами, що розвиваються, передбачають механізм, незалежний від звичайних засобів правового захисту, доступних за внутрішнім законодавством, за допомогою якого компетентні органи Договірних сторін можуть урегульовувати розбіжності чи долати труднощі щодо тлумачення чи застосування Конвенції за взаємною згодою.

Процедура досягнення взаємної домовленості є критично важливою для належного застосування та тлумачення податкових угод, зокрема, щоб забезпечити захист інтересів платників податків, які мають право на пільги за угодою і не підлягають оподаткуванню у будь-якій з держав – Договірних сторін, від накладення фіскальних зобов'язань, які б не відповідали умовам угоди.

Експерти ОЕСР зазначають, що взаємоузгоджувальна процедура на основі договорів про уникнення подвійного оподаткування дає підставу уповноваженим сторонам (компетентним органам) від урядів договірних держав взаємодіяти з наміром урегулювання міжнародного податкового спору. Такі спори включають як подвійне оподаткування (юридичне і економічне), так і неузгодження у тлумаченні та застосуванні податкового договору [2, 8].

Сутність взаємоузгоджувальної процедури М. Ломбардо визначає так: «Взаємоузгоджувальна процедура є спеціальним механізмом за рамками внутрішнього права для вирішення спорів на взаємній основі, тобто шляхом укладення угоди між компетентними органами договірних держав у випадках, якщо податок стягується або може бути стягнуто не у відповідності з положеннями податкового договору, з метою забезпечення узгодженого застосування та тлумачення відповідного податкового договору в обох договірних державах» [2, с. 459]. З урахуванням викладеного навряд чи можна погодитись з підходом Е. Крістіанс, яка відносить взаємоузгоджувальну процедуру до механізмів урегулювання податкових спорів, наділених дипломатичною природою: «Взаємна угода (*mutual agreement*) є більш ніж столітнім дипломатичним інструментом, стандартною формою неформальної дипломатичної мови щодо вирішення спорів (*informal diplomatic dispute resolution language*), яка закріплена у більшості податкових договорів по всьому світу» [3, с. 1433].

Практикований підхід до тлумачення сутності взаємоузгоджувальної процедури передбачає виокремлення таких особливостей [4, с. 160–172]:

1) нормативною основою взаємоузгоджувальної процедури є положення договору про уникнення подвійного оподаткування, подібні до ст. 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР (далі – МПК ОЕСР) або ст. 25 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами, що розвиваються;

2) взаємоузгоджувальна процедура використовується насамперед для врегулювання спорів, які виникають з приводу тлумачення та застосування положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, а не внутрішнього законодавства: «якщо стягнення податку суперечить як податковому договору, так і внутрішньодержавному праву, то такий випадок підпадає під вимоги взаємоузгоджувальної процедури лише в тому обсязі, в якому він стосується податкового договору, за виключенням ситуацій, коли існує взаємозв'язок між положеннями податкового договору та положеннями внутрішнього права, яке неналежним чином застосовується» [5, с. 1741];

3) за результатами успішної взаємоузгоджувальної процедури між компетентними органами договірних держав укладається угода щодо тлумачення чи застосування положень договору про уникнення подвійного оподаткування;

4) взаємоузгоджувальна процедура є останнім засобом для врегулювання спору на засадах взаємності та без використання дипломатичних каналів [6, с. 687].

Найбільш поширеними підставами для ініціювання взаємоузгоджувальної процедури є [3, с. 460]:

1) обґрунтованість застосування методів трансфертного ціноутворення у зовнішньоекономічних контрольованих операціях між пов'язаними особами, які є резидентами різних держав;

2) визначення належної суми доходів, які належать до постійного представництва нерезидента;

3) визначення можливості отримання доступу до договірних переваг відповідно до вимог договору про уникнення подвійного оподаткування (наприклад, відповідність критеріям резидентства).

Ширший перелік відповідних підстав пропонує Р. Ісмер [6, с. 1741]:

1) питання, пов'язані з віднесенням прибутків до постійного представництва відповідно до договірних норм, аналогічних ч. 2 ст. 7 МПК ОЕСР;

2) оподаткування у державі джерела доходу при наявності особливих зв'язків між особою, яка його виплачує, і його отримувачем розміру суми перевищення процентів та роялті відповідно до договірних норм, аналогічних ст. 9, ч. 6 ст. 11 чи ч. 4 ст. 12 МПК ОЕСР;

3) застосування внутрішнього законодавства щодо недостатньої капіталізації у випадках, коли держава резидентства боржника розглядає проценти як дивіденди, оскільки керується договірними нормами, аналогічними ст. 9 або ч. 6 ст. 11 МПК ОЕСР;

4) ситуації, у яких недостатність інформації щодо дійсного стану платника податків призводить до неналежного застосування договірних норм, особливо у випадку визначення резиденства (ч. 2 ст. 4 МПК ОЕСР), існування постійного представництва (ст. 5 МПК ОЕСР) чи природи послуг, наданих працедавцем (ч. 2 ст. 15 МПК ОЕСР).

Найчастіше виокремлюють три основні види процедури взаємного узгодження на підставі характерних для неї функцій (на прикладі положень ст. 25 МПК ОЕСР [7, с. 44–45]) [3, с. 462]:

1. Урегулювання спорів щодо застосування положень договірних норм у сфері оподаткування у конкретному випадку (положення про конкретний випадок, ч. 1 та ч. 2 ст. 25 МПК ОЕСР).

2. Визначення спільного підходу до тлумачення та застосування компетентними органами договору про уникнення подвійного оподаткування (інтерпретаційна процедура взаємного узгодження, перше речення ч. 3 ст. 25 МПК ОЕСР). Наприклад, узгодження спільного підходу компетентних органів до тлумачення того чи того договірного терміна («резидент», «проценти», «роялті» та ін.).

3. Урегулювання спорів щодо подвійного оподаткування у випадку, якщо воно не охоплене дією договірних норм у сфері оподаткування (нормотворча процедура взаємного узгодження,

друге речення ч. 3 ст. 25 МПК ОЕСР). Наприклад, якщо нерезидент має постійні представництва у договірних державах, але за відсутності резидентства в них не має доступу до переваг договору про уникнення подвійного оподаткування між такими державами [8, с. 5].

Зазначимо, що взаємоузгоджувальна процедура використовується насамперед для врегулювання спорів, які виникають з приводу тлумачення та застосування положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, а не внутрішнього законодавства: якщо стягнення податку суперечить як податковому договору, так і внутрішньодержавному праву, то такий випадок підпадає під вимоги взаємоузгоджувальної процедури лише в тому обсязі, в якому стосується податкового договору, за винятком ситуацій, коли існує взаємозв'язок між положеннями податкового договору та внутрішнього права, яке застосовується неналежно [6, с. 1741].

Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування ратифікована Законом України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» № 2692-VIII від 28.02.2019. Ратифікація Багатосторонньої конвенції дає можливість Україні виконати крок 14 мінімального стандарту Плану дій BEPS «Удосконалення процедури взаємного узгодження шляхом вирішення спорів». Дії, розроблені в межах Заходу 14 Плану дій BEPS, спрямовані на посилення ефективності та дієвості процесу досягнення взаємної домовленості (далі – ДВД). Їхня мета – звести до мінімуму ризики невпевненості та незапланованого подвійного оподаткування, забезпечивши узгоджену і належну реалізацію податкових угод, включаючи ефективне й своєчасне урегулювання спорів щодо їхнього тлумачення чи застосування, за допомогою процедури досягнення взаємної домовленості [1].

Так, відповідно до а) п. 1 ст. 2 Багатосторонньої угоди, термін «Угода про оподаткування, на яку поширюється дія Конвенції» означає угоду про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи, що є чинною між двома або більше сторонами та стосовно якої кожна така сторона направила повідомлення депозитарію, у якому зазначається угода, а також інструменти внесення змін до неї або супровідні документи (з інформацією про назву, найменування сторін, дату підписання і, якщо це можливо, час направлення повідомлень, дату набрання чинності), як угода, на яку має поширюватися дія цієї Конвенції.

Країни погодилися на реалізацію договірних вимог у сфері оподаткування із використанням процедури взаємного узгодження, зокрема, розробивши мінімальний стандарт щодо урегулювання спорів, пов'язаних з угодою, взявши на себе зобов'язання його швидкого запровадження та погодившись забезпечити його ефективне впровадження, створюючи надійний механізм експертного моніторингу.

У Public Discussion Draft BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE викладена пропозиція запровадження тривекторного підходу для вдосконалення процесу врегулювання спорів у частині взаємних узгоджень:

– політичні зобов'язання щодо забезпечення сплати податку відповідно до договорів та ефективного ослаблення подвійного оподаткування;

– нові засоби поліпшення доступу до процедур взаємного узгодження і їх вдосконалення;

– моніторинговий механізм перевірки правильності реалізації [9].

У 2015 р. ОЕСР видало Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective ACTION 14 Final Report, згідно з яким мінімальний стандарт повинен:

– забезпечувати сумлінне та повне виконання обов'язків, пов'язаних з процедурою досягнення взаємної домовленості за угодою і своєчасне урегулювання випадків ДВД;

– забезпечувати дотримання адміністративних процесів, що гарантують запобігання та своєчасне урегулювання спорів, пов'язаних з угодою;

– забезпечувати можливість доступу платників податків до ДВД, коли вони мають на це право [10].

Внесені експертами ОЕСР до мінімального стандарту заходи пропонується згрупувати у чотири блоки: 1) запобігання спорам; 2) доступ до процедури взаємного узгодження; 3) врегулювання спорів у межах процедури взаємного узгодження; 4) імплементація угод, досягнутих за результатами процедури взаємного узгодження.

Мінімальний стандарт щодо процедури взаємного узгодження доповнюється також рекомендаціями, розробленими на основі узагальнення кращих практик та підходів. Їхня особливість полягає у тому, що кращі практики не становлять частину мінімального стандарту та незалежно від впровадження таких практик іншими юрисдикціями їх дотримання не підлягає перегляду чи моніторингу, а також не впливає на оцінювання тієї чи тієї юрисдикції. Останні є водночас вільними у визначенні кращих практик, які ними імплементуються. Варто відзначити, що відповідний мінімальний стандарт із формального погляду не є юридично обов'язковим інструментом, незважаючи на те, що усі члени Програми розширеного співробітництва щодо БЕПС (inclusive framework on BEPS) зобов'язалися упровадити мінімальний стандарт за напрямом 14 та підлягають моніторингу відповідно до визначених умов [11].

Окрім зобов'язання усіх країн реалізувати мінімальні стандарти Плану дії BEPS, деякі з них заявили про своє зобов'язання передбачити обов'язкове положення щодо ДВД у своїх двосторонніх податкових угодах як механізм гарантії урегулювання спорів, пов'язаних з угодами, у визначений строк. Частина VI Багатостороннього інструменту передбачає арбітражну процедуру для країн, які взяли на себе таке додаткове зобов'язання, а також для будь-яких країн, які також мають намір дозволити обов'язковий арбітраж у рамках ДВД у випадку неможливості досягнення згоди між сторонами з питань, порушених у рамках взаємоузгоджувальної процедури.

Необхідні зміни першими були внесені в МПК ОЕСР за результатами доповіді «Зміни 2008 р. до Модельної податкової конвенції», затвердженої Радою ОЕСР 17.07.2008.

Положення про арбітраж фактично не є частиною мінімального стандарту. Вимагається лише прозорість стосовно позиції юрисдикції щодо арбітражу ДВД.

Арбітражна процедура не має розумітися як альтернатива взаємоузгоджувальній процедурі, а є продовженням останньої у тому випадку, якщо компетентним органам не вдається досягти згоди між собою. Експерти ОЕСР зазначали, що, оскільки взаємоузгоджувальна процедура у нинішньому вигляді не зобов'язує держави знайти спільне розуміння щодо договору, а лише намагатись досягти згоди, то результатом може стати тягар подвійного оподаткування чи «оподаткування не у відповідності до конвенції», якщо сторони не досягають згоди. Неможливість взаємоузгоджувальної процедури у теперішньому вигляді забезпечити здійснення усіх необхідних кроків для сприяння остаточному розв'язанню проблем, які виникли у зв'язку з договором, визнається … однією з найбільш суттєвих перешкод для ефективності взаємоузгоджувальної процедури. Вона зумовлює зволікання платників податків із залученням необхідних ресурсів для використання взаємоузгоджувальної процедури та, до того ж, не стимулює компетентні органи до здійснення усіх необхідних кроків для забезпечення швидкого розв'язання питань, які виникли. У такому випадку, на думку експертів ОЕСР, арбітражна процедура є незамінним інструментом, який сприяє урегулюванню проблемної ситуації в остаточний, визначений, справедливий та об'єктивний спосіб [12, с. 4].

Багатостороння Конвенція містить положення, обов'язкові для виконання кожною державою, яка її підписала, та перелік факультативних норм, застосування яких до кожної окремої угоди буде залежати від рішення кожної з учасниць. До одних з ключових положень Конвенції, які є обов'язковим для всіх держав, що підписали Конвенцію, і прийняті Україною, належить встановлення можливості платника податків самостійно ініціювати процедуру

взаємного узгодження (ст. 16 Багатосторонньої конвенції). Це положення надає можливість особі подати заяву до компетентного органу будь-якої з договірних держав та визначає для цього термін протягом трьох років після встановлення факту оподаткування, яке не відповідає положенням угоди. Також з'ясовано, що досягнута домовленість буде виконуватися незалежно від будь-яких строків, передбачених національним законодавством договірних держав.

Водночас варто підкреслити, що запропонований ОЕСР підхід у контексті вдосконалення практики процедури взаємного узгодження отримав доволі стриману оцінку з боку представників підприємницького середовища. Підтвердженням цього є відгуки останніх на перші пропозиції ОЕСР у сфері вдосконалення практики процедури взаємного узгодження у формі проєкту доповіді ОЕСР щодо напряму 14 кампанії анти-БЕПС [13]. З одного боку, зроблені пропозиції віталися як свідчення бажання забезпечити належну визначеність у взаємовідносинах між платниками податків та контролюючими органами, однак, з іншого, як підхід ОЕСР загалом, так і формулювання окремих пропозицій зустріли критичні зауваження щодо дієвості.

На підставі проведеного дослідження можемо сформулювати особливості взаємоузгоджувальної процедури як механізму реалізації договірних вимог у сфері оподаткування, яка виявляє себе у таких загальних рисах:

1) не передбачається використання дипломатичних каналів, що сприяє зменшенню рівня адміністративних, фінансових та часових втрат договірних держав;

2) спрямована на врегулювання лише спорів щодо тлумачення та застосування положень договорів про уникнення подвійного оподаткування;

3) у випадку успішності взаємоузгоджувальної процедури її результати оформлюються міжнародним договором між уповноваженими органами договірних держав;

4) взаємоузгоджувальна процедура не передбачає можливості безпосередньої участі платника податків, зважаючи на її міждержавний характер.

Розділ 3
КРАЩИЙ ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ВИКОРИСТАННЯ ПРОЦЕДУРИ ВЗАЄМНОГО УЗГОДЖЕННЯ ЯК МЕХАНІЗМУ ВРЕГУЛЮВАННЯ СПОРІВ (НА ПРИКЛАДІ РЕКОМЕНДАЦІЙ ОЕСР ТА ПРАКТИКИ ЇЇ ОКРЕМИХ ДЕРЖАВ-ЧЛЕНІВ)

3.1. Кращі практики щодо процедури взаємного узгодження у контексті рекомендованих підходів ОЕСР

Протягом останніх 50 років ОЕСР залишається ключовим інституційним учасником процесу встановлення і адаптації правил міжнародного оподаткування до актуальних світових реалій, зокрема, у сфері тлумачення та застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування [14; 15]. У цьому контексті особливу роль відіграє Модельна податкова конвенція ОЕСР (далі – МПК ОЕСР) та коментар до неї, що стали відправною точкою при укладенні більш ніж 3000 двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування [16]. На цій підставі можна стверджувати, що МПК ОЕСР, остання редакція якої побачила світ у 2017 р., та коментар до неї є важливими джерелами тлумачення положень відповідних міжнародних податкових договорів. Більше того, не можна не погодитись з Р. Веном, який стверджує: «ОЕСР стала радше основною міжнародною організацією в галузі оподаткування, аніж просто організацією щодо міжнародного оподаткування, що є результатом політичних подій після 1990 р. та залучення Великої двадцятки у питання оподаткування» [17, с. 72]. З урахуванням викладеного, очевидно, що підходи, запропоновані в рамках МПК ОЕСР та коментарів до неї, дають змогу виокремити кращі апробовані практики, які можуть сприяти підвищенню ефективності, результативності та доступу до процедури взаємного узгодження.

Незважаючи на те, що процедура взаємного узгодження безпосередньо згадана у тексті п. 2 і п. 3 ст. 4, п. 2 ст. 10, п. 2 ст. 11, п. 1 ст. 27 та ст. 25 МПК ОЕСР, саме остання становить основу для ініціювання та проведення відповідної процедури як унікального механізму врегулювання спорів шляхом безпосередньої комунікації компетентних органів договірних держав, який використовується ще з часів появи першої редакції МПК ОЕСР та коментарів до неї.

Стаття 25 МПК ОЕСР структурно поділена на п'ять пунктів [18]:

1) умови та порядок доступу особи до можливості ініціювання процедури взаємного узгодження (п. 1 ст. 25 МПК ОЕСР);

2) порядок розгляду компетентними органами звернення особи щодо ініціювання процедури взаємного узгодження (п. 2 ст. 25 МПК ОЕСР);

3) положення щодо тлумачної та нормотворчої процедури взаємного узгодження (п. 3 ст. 25 МПК ОЕСР);

4) положення щодо механізму комунікації між компетентними органами (п. 4 ст. 25 МПК ОЕСР);

5) порядок та умови проведення арбітражної процедури за запитом особи, яка ініціювала процедуру взаємного узгодження, що не призвела до досягнення угоди між компетентними органами протягом більш ніж двох років (п. 5 ст. 25 МПК ОЕСР).

У цьому контексті варто наголосити на відмінностях у формулюваннях ст. 25 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються (далі – Типова конвенція ООН), остання редакція якої була прийнята у 2021 р. Експерти ООН пропонують два варіанти ст. 25, один із яких (опція Б) передбачає можливість обов'язкового арбітражу за ініціативою тільки одного з компетентних органів у тому випадку, якщо спір не вдається врегулювати у рамках процедури взаємного узгодження більше ніж три роки (інші дві відмінності щодо арбітражу порівняно з підходом ОЕСР – наявність можливості компетентних органів безпосередньо досягти згоди протягом шести місяців з моменту

повідомлення їм арбітражного рішення та дата початку відліку трирічного строку як передумови до звернення для арбітражу). Інший варіант (опція А) не надає такої можливості. Також необхідно звернути увагу на те, що обидві опції додають нове речення до п. 4 та делегують право особі ініціювати процедуру взаємного узгодження не в будь-якій з договірних держав, а лише в державі резидентства (за винятком випадків, на які поширюється п. 1 ст. 24 Типової конвенції ООН) [19, с. 38–40, 669]. В інших формулюваннях ст. 25 Типової конвенції ООН істотних відмінностей порівняно з ст. 25 МПК ОЕСР не спостерігається.

З огляду на настанови, закладені в МПК ОЕСР та коментарі до неї, доцільним є виокремлення тих положень у вітчизняному підході до регулювання процедури взаємного узгодження, які можуть негативно впливати на результативність, доступність та ефективність відповідного процедурного механізму, виходячи з результатів порівняння з рекомендаціями експертів ОЕСР.

1. Можливість ініціювання процедури взаємного узгодження до моменту факту оподаткування не відповідно до договірних норм.

Згідно з положеннями пп. 108^1.1.1 п. 108^1.1 ст. 108^1 Податкового кодексу України (далі – ПК України, ПКУ), особа може звернутися із заявою про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження, незалежно від засобів правового захисту, передбачених національним законодавством, якщо вважає, що в *результаті дії або рішення контролюючого органу України* або відповідного органу влади іншої країни вона піддається чи піддаватиметься оподаткуванню, що не відповідає положенням чинного договору України про уникнення подвійного оподаткування (виділено нами. – П. С., Л. Т.) [20]. Інакше кажучи, особа може ініціювати процедуру взаємного узгодження, якщо наслідком дій або рішення саме контролюючого органу України, а не будь-якого органу влади в Україні є оподаткування чи вірогідна можливість оподаткування, що не відповідає договірним нормам. Аналогічний підхід закріплений також у п. 2 розділу ІІ Порядку розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження та вимоги до заяви (далі – Порядок МАР) [21].

Згідно з Положенням про Державну податкову службу України, саме на неї та її територіальні органи покладені функції контролюючого органу (податкового органу, органу стягнення) (п. 7 згаданого Порядку) [22]. Виходячи з цього, поняття «контролюючий орган України» у контексті застосування пп. 108^1.1.1 п. 108^1.1 ст. 108^1 ПКУ не включає інші органи публічної влади, такі як Міністерство фінансів України, Кабінет Міністрів України або Верховна Рада України. Як наслідок, дії або рішення відповідних суб'єктів владних повноважень не можуть бути предметом процедури взаємного узгодження за фактом звернення особи до компетентного органу. Наприклад, саме Міністерство фінансів України наділене повноваженнями щодо видачі узагальнювальних податкових консультацій (пп. 19^2.1.4 п. 19^2.1 ст. 19^2 ПКУ), які становлять «оприлюднення позиції … щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалися за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків, та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства» (пп. 14.1.173 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Водночас можливість перетворення положень узагальнювальної податкової консультації, які можуть призводити до оподаткування не відповідно до договірних норм, на предмет процедури взаємного узгодження на підставі чинного договору про уникнення подвійного оподаткування практично виключається відповідно до буквального тлумачення поняття «контролюючий орган України» у контексті пп. 108^1.1.1 п. 108^1.1 ст. 108^1 ПКУ.

Такий підхід не відповідає положенням параграфу 14 коментаря до ст. 25 МПК ОЕСР: «Має бути відмічено, що процедура взаємного узгодження, на відміну від процедури вирішення спорів за національним правом, може бути розпочата платником податків без очікування того, що фіскальний обов'язок, який розглядається ним як «не відповідно до Конвенції» не буде нарахований або повідомлений. Для ініціювання процедури,

він [платник податків] повинен (і цього буде достатньо) встановити, що дії однієї чи обох договірних держав матимуть наслідком відповідне оподаткування і воно виявляється як ризик, який є не просто можливим, але вірогідним (*not merely possible but probable*). Зазначені підстави означають усі дії та рішення, незалежно від природи – законодавчої чи регуляторної, застосування – загального або ж індивідуального, якщо вони мають прямим або опосередкованим наслідком нарахування податку для скаржника відповідно до положень [застосовної] Конвенції. Таким чином, наприклад, якщо зміна в податковому праві договірної держави матиме наслідком для особи, яка отримує окремий тип доходу, оподаткування не у відповідності з Конвенцією, то така особа може розпочати процедуру взаємного узгодження як тільки відповідний закон буде змінено, а така особа отримає відповідний дохід або стає вірогідним, що така особа отримає відповідний дохід» [19, с. 433]. Очевидно, що підхід ОЕСР у такому випадку є більш широким і забезпечує можливість ініціювання процедури взаємного узгодження особою не лише у випадку дій чи рішень податкового відомства, але й будь-яких інших суб'єктів владних повноважень, що зумовлюють виникнення оподаткування не відповідно до договірних норм (як зазначається у параграфі 17 коментаря до ст. 25 МПК ОЕСР, «загальний принцип полягає в тому, що доступ до процедури взаємного узгодження має бути настільки широким, наскільки це можливо, а також забезпечувати гнучкість» [19, с. 434])

2. Співвідношення між внутрішньодержавними засобами врегулювання податкових спорів та процедурою взаємного узгодження.

У пп. 108^1.1.1 п. 108^1.1 ст. 108^1 ПКУ зафіксовано, що особа має право ініціювати процедуру взаємного узгодження на підставі чинного договору про уникнення подвійного оподаткування «*незалежно від засобів правового захисту, передбачених цим [Податковим] Кодексом*» (виділено нами. – П. С., Л. Т.). Водночас у п. 108^1.4 ст. 108^1 ПКУ зазначається, що однією із підстав відмови у прийнятті заяви до розгляду за процедурою взаємного

узгодження є «*наявність розпочатого, але не закінченого оскарження* в адміністративному або судовому порядку з тих самих питань щодо яких подана заява про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження» (виділено нами. – П. С., Л. Т.). Необхідно звернути увагу, що у такому випадку законодавцем закріплена можливість не призупинення розгляду відповідної заяви до моменту отримання результату адміністративного чи судового оскарження, а взагалі відмови, що, по суті, змушує платника податків робити вибір між процедурою взаємного узгодження і внутрішньодержавними засобами врегулювання спорів як альтернативними, а не просто незалежними.

Крім того, у пп. 108^1.6.4 п. 108^1.6 ст. 108^1 ПКУ додатково зазначено: «Процедура взаємного узгодження не може проводитися одночасно з оскарженням в адміністративному або судовому порядку щодо того самого рішення контролюючого органу».

Підтвердження такої логіки законодавця знаходимо і в пп. 108^1.2.1 п. 108^1.2 ст. 108^1 ПКУ, де зазначається, що «заява про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження *подається* платником податків за результатами проведення податкової перевірки *після отримання рішення за результатами оскарження* результатів податкової перевірки в адміністративному порядку» (виділено нами. – П. С., Л. Т.). Відповідне положення ПКУ створює двозначність, оскільки не виключає можливість того, що обов'язковою умовою для подання заяви про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження за результатами проведення податкової перевірки вважатиметься вичерпання щонайменше адміністративного механізму оскарження результатів податкової перевірки, що вже само собою виключає можливість звернення до процедури взаємного узгодження як альтернативної внутрішньодержавним механізмам урегулювання спорів.

Примітно, що у Порядку МАР формулювання «незалежно від засобів правового захисту», аналогічне пп. 108^1.1.1 п. 108^1.1 ст. 108^1 ПКУ, безпосередньо не згадується, що опосередковано може розглядатись як підтвердження коректності висловлених

вище припущень щодо альтернативності, а не просто незалежності процедури взаємного узгодження та внутрішньодержавних механізмів врегулювання спорів. Водночас положення, аналогічні п. 108^1.4 ст. 108^1, пп. 108^1.2.1 п. 108^1.2 ст. 108^1 та пп. 108^1.6.4 п. 108^1.6 ст. 108^1 ПКУ, відтворені.

Закріплений у ПКУ та Порядку МАР підхід не виглядає сумісним з тим, що закріплений у МПК ОЕСР та коментарі до неї.

По-перше, формулювання «незалежно від засобів захисту, передбачених внутрішнім правом відповідних Договірних Держав» у п. 1 ст. 25 МПК ОЕСР вказує, що доступ до процедури взаємного узгодження не може бути альтернативою, яка є несумісною з внутрішньодержавними засобами захисту, ставлячи платника податків перед складним вибором.

По-друге, параграф 24 коментаря до ст. 25 МПК ОЕСР пояснює таке: «Деякі платники податків можуть покладатись єдино на процедуру взаємного узгодження, але багато інших намагатимуться подолати відповідні складнощі шляхом ініціювання процедури взаємного узгодження і одночасно ініціювати внутрішньодержавні юридичні механізми, навіть якщо внутрішньодержавний процес спочатку активно не здійснюється. Це може мати наслідком неефективне використання ресурсів на процедуру взаємного узгодження. Якщо національне законодавство дозволяє, то окремі держави можуть прагнути окремо розв'язати таку проблему шляхом надання дозволу на призупинення перебігу трирічного періоду (або більшого) на час використання внутрішньодержавних правових засобів. Двома підходами, кожен з яких узгоджується з ст. 25 [МПК ОЕСР] є, з одного боку, накладення зобов'язання на платника податків щодо ініціювання процедури взаємного узгодження без призупинення на час проведення внутрішньодержавних процедур, але при цьому компетентні органи не починають перемовини щонайменше доти, доки внутрішньодержавні правові засоби будуть остаточно завершені. Або ж, з іншого боку, надання можливості компетентним органам вступати в перемовини, але без остаточного досягнення угоди щонайменше до того часу, доки платник

податків не погодиться відмовитись від внутрішньодержавних правових засобів» [19, с. 437–438].

По-третє, параграф 42 коментарю до ст. 25 МПК ОЕСР додатково зазначає таке: «Може виникати ситуація, коли досягнута взаємна згода стосовно платника податків, який подав позов з аналогічною метою в уповноваженому суді будь-якої з Договірних Держав і такий позов все ще розглядається. У такому випадку немає підстав для відхилення запиту платника податків, якому дозволяється відтермінувати прийняття остаточного рішення, погодженого за результатами процедури взаємного узгодження, до моменту винесення фінального рішення відповідним судом у розглядуваній справі» [19, с. 444].

Як бачимо, підхід вітчизняного законодавця у цьому випадку обмежує можливості платника податків щодо ініціювання процедури взаємного узгодження у випадку, коли вже розпочата процедура адміністративного чи судового оскарження, що може мати проблемний характер у контексті рекомендацій МПК ОЕСР та коментарів до неї. Подібна критика п. 108^1.4 ст. 108^1 ПКУ підтримують також вітчизняні дослідники, зокрема, Л. Касьяненко та І. Умріхіна [23, с. 60–61].

3. Початок відліку трирічного строку для подання заяви про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження.

Згідно з пп. 108^1.2.3 п. 108^1.2 ст. 108^1 ПКУ передбачено, що «платник податків має право подати заяву про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження не пізніше 1095 календарних днів з дати узгодження грошового зобов'язання, *визначеного за результатами податкової перевірки*, у тому числі перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»» (виділено нами. – П. С., Л. Т.). Законодавець не передбачив інших випадків застосування трирічного строку для обмеження можливості подання заяви про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження.

Водночас відповідно до другого речення п. 1 ст. 25 МПК ОЕСР і аналогічного положення в п. 1 ст. 16 Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування,

з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24.11.2016, учасником якої є Україна, передбачено, що трирічний строк для ініціювання особою процедури взаємного узгодження встановлений для усіх випадків оподаткування не відповідно до договірних норм і починається він з дати першого повідомлення про відповідні дії, що мають наслідком зазначене оподаткування.

У цьому контексті стає очевидним, що вітчизняний підхід, відображений у ПКУ та Порядку МАР, залишає без уваги питання стосовно того, з якої дати починається відлік зазначеного трирічного строку на підставі договору про уникнення подвійного оподаткування у випадку, наприклад, утримання податку при виплаті доходу нерезиденту з території України або самостійного декларування платником податків сум доходу, отриманого з джерел на території іншої договірної держави.

У зазначеному випадку експерти ОЕСР радять використовувати такі підходи:

1. Якщо податок стягується шляхом вирахування при виплаті з джерела, то часовий ліміт [три роки] починає свій перебіг з моменту, коли відповідний дохід був виплачений; водночас якщо платник податків доводить, що він дізнався про здійснення такого нарахування пізнішою датою, то відповідний часовий ліміт починає свій перебіг з цієї дати (параграф 24 коментарю до ст. 25 МПК ОЕСР).

2. У випадку самостійного декларування зазвичай направляється те чи те повідомлення, яке підтверджує таку оцінку (наприклад, повідомлення про обов'язок сплати, відмову, коригування запиту на повернення коштів), і зазвичай саме час повідомлення, а не самостійного подання платником податків відповідної декларації, розглядатиметься відправною точкою для перебігу трирічного періоду. Якщо платник податків сплачує додатковий податок у зв'язку з поданням виправленої декларації, що вважається добросовісним та самостійно виявленим платником податків коригування, то у такому випадку відправною точкою для перебігу трирічного строку зазвичай

буде повідомлення про оцінку або обов'язок сплати на підставі зміненої декларації, а не час сплати додаткової суми податку. Водночас можуть траплятися випадки, в яких не надається жодних повідомлень чи подібних документів [зі сторони податкового відомства]. За таких умов відповідним часом повідомлення вважатиметься час, коли платник податків за звичайного перебігу обставин може вважатися таким, що був оповіщений щодо оподаткування, яке, по суті, не відповідало положенням Конвенції, тобто договірним нормам (параграф 23 коментаря до ст. 25 МПК ОЕСР).

3. Окремої уваги у контексті пп. 1081.2.3 п. 1081.2 ст. 1081 ПКУ необхідно також звернути на той факт, що серед чинних договорів України про уникнення подвійного оподаткування є приклади договорів, які зменшують трирічний строк щодо можливості ініціювання процедури взаємного узгодження платниками податків до двох років (наприклад, друге речення п. 1 ст. 25 Угоди між Урядом України і Урядом Ісламської Республіки Іран про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно від 22.05.1996 [24] або друге речення п. 1 ст. 25 Угоди між Урядом України і Урядом Республіки Індонезія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 11.04.1996 [25]).

4. Можливість судового оскарження результатів процедури взаємного узгодження після набрання чинності досягнутими домовленостями компетентних органів.

У пп. 108^1.6.4 п. 108^1.6 ст. 108^1 ПКУ зазначено таке: «Рішення контролюючого органу не може бути оскаржене в адміністративному порядку після досягнення домовленостей за результатами його розгляду за процедурою взаємного узгодження. Якщо платник податку не згоден з результатами домовленостей, досягнутих між компетентними органами за процедурою взаємного узгодження, він має право оскаржити рішення контролюючого органу в судовому порядку відповідно до чинного законодавства». Аналогічне положення відтворене і в п. 2 розділу V

Порядку МАР. Водночас такий вітчизняний підхід виглядає неоднозначним, зважаючи на те, що не виключає можливість платника податків оскаржити рішення контролюючого органу вже після набрання чинності відповідними взаємними домовленостями компетентних органів договірних держав.

З метою запобігання подібним наслідкам у параграфі 45 коментаря до ст. 25 МПК ОЕСР зазначається, що позов платника податків з відповідних питань може бути призупиненим або він може в інший спосіб зберегти право на вчинення кроків з оскарження, тоді як компетентні органи можуть вважати, що досягнення домовленості є ймовірним. У такій ситуації виникає стурбованість щодо можливої конкуренції між рішенням суду та результатом процедури взаємного узгодження, а це пов'язано зі складнощами та ризиками зловживання. Якщо коротко резюмувати сказане, то імплементація відповідних взаємних домовленостей повинна зазвичай зумовлюватись:

– прийняттям платником податків відповідного взаємного узгодження;

– відмовою платника податків від позовів за національним правом стосовно тих питань, які врегульовані в рамках взаємного узгодження [19, с. 445].

Запропонований експертами ОЕСР підхід може вважатися більш зваженим з огляду, з одного боку, на вимоги ст. 26 Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 23.05.1969, в якій зазначається, що кожен чинний договір є обов'язковим для його учасників та повинен ними добросовісно виконуватись [26], а з іншого – на ефективність використання обмежених ресурсів компетентних органів щодо процедури взаємного узгодження.

5. Багатостороння процедура взаємного узгодження та результати її проведення.

І в ст. 108^1 ПКУ, і в Порядку МАР відсутні норми, які безпосередньо стосувалися б особливостей проведення процедури взаємного узгодження на багатосторонній основі. Водночас така можливість опосередковано визнається у пп. 39.6.2.2

п. 39.6.2 п. 39.6 ст. 39 ПКУ: «У разі залучення до процедури попереднього узгодження ціноутворення двох і більше державних органів, уповноважених адмініструвати податки і збори в державі, резидентом якої є сторона (сторони) контрольованої операції (за умови наявності міжнародних договорів (конвенцій) про уникнення подвійного оподаткування між Україною і такими державами), договір, укладений за результатами такого узгодження між великим платником податків та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, має багатосторонній характер».

Експерти ОЕСР в рамках офіційних коментарів до ст. 25 МПК ОЕСР вказують таке щодо можливості проведення багатосторонніх процедур взаємного узгодження:

1. «Поєднання двосторонніх податкових договорів, укладених між кількома державами, можуть дозволяти компетентним органам таких держав вирішувати багатосторонні випадки через взаємне узгодження на підставі п. 1 і п. 2 ст. 25 таких договорів. Багатостороннє взаємне узгодження може бути досягнуте або через перемовини щодо єдиної угоди між усіма компетентними органами залучених держав або через перемовини щодо окремих, але погоджених двосторонніх взаємних узгоджень» (параграф 38.1 коментаря до ст. 25 МПК ОЕСР).

2. «Бажання визначеності може мати наслідком те, що платники податків будуть прагнути багатостороннього договору про попереднє узгодження ціноутворення для визначення заздалегідь трансфертного ціноутворення у контрольованих операціях між пов'язаними підприємствами кількох держав. Якщо існують двосторонні податкові конвенції між усіма цими державами і виявиться, що дії щонайменше однієї з них, імовірно, мають наслідком оподаткування не у відповідності з договірними нормами, ст. 25 відповідних договорів дозволяє компетентним органам таких держав вести перемовини на багатосторонній основі щодо належного набору критеріїв для визначення трансфертного ціноутворення у контрольованих операціях. Багатосторонній договір про попереднє узгодження

ціноутворення може бути досягнутий або через перемовини щодо єдиної угоди між усіма компетентними органами залучених держав, або через перемовини щодо окремих, але погоджених двосторонніх взаємних узгоджень» (параграф 38.5 коментаря до ст. 25 МПК ОЕСР).

На підставі викладеного доцільним убачається закріплення у ПКУ та Порядку МАР норм щодо можливості проведення процедури взаємного узгодження, зокрема, для забезпечення можливості укладення договорів про попереднє узгодження ціноутворення багатостороннього характеру.

Окрім МПК ОЕСР та офіційних коментарів до неї, позиція експертів ОЕСР додатково відображається в інших документах, підготовлених, зокрема, Центром ОЕСР з податкової політики й адміністрування і спрямованих на забезпечення ефективності та збалансованості процедури взаємного узгодження. Одним із таких є Керівництво з ефективних процедур взаємного узгодження, оприлюднене у 2007 р. (далі – Керівництво з МАР) [27].

Так, у п. 6.1 згаданого документа йдеться про можливість проведення т. зв. прискореної процедури компетентним органом (*accelerated competent authority procedure*): «На додачу до запиту про сприяння компетентного органу щодо коригування конкретної суми доходу, окремі компетентні органи дозволяють платникам податків здійснювати запит на сприяння щодо наступних звітних податкових років з аналогічних питань. Якщо запит на прискорену процедуру компетентного органу отриманий, то відповідний компетентний орган може консультуватись з уповноваженими підрозділами в податковому відомстві (підрозділи щодо аудиту чи проведення перевірок) щодо визначення того, чи є відповідною прискорена процедура компетентного органу до специфічних обставин конкретного платника податків. Зазвичай відповідна проблема має бути такою, що повторюється та стосується конкретного коригування. Компетентний орган після цього консультується з іноземним компетентним органом в рамках процедури взаємного узгодження, прагнучи розв'язати відповідну проблему» [28, с. 43].

Як наголошують експерти ОЕСР, запровадження можливості проведення компетентним органом прискореної процедури у випадку повторюваних питань «може сприяти уникненню дублювання запитів на процедуру взаємного узгодження та дозволяти більш ефективне використання ресурсів компетентних органів» [28, с. 14].

3.2. Досвід використання процедури взаємного узгодження на прикладі Австралії

Як зазначає М. Маркхем, історично, кількість спорів щодо податкових договорів за участі Австралії була відносно низькою, що підтверджується також офіційною статистикою Офісу оподаткування Австралії (*Australian Taxation Office*) щодо справ, ініційованих / завершених у рамках процедури взаємного узгодження [29; 30]:

Кількість випадків взаємного узгодження в попередні бюджетні роки	
Бюджетний рік	***Кількість випадків***
2020–21	32 завершені процедури
2019–20	20 завершених процедур
2018–19	30 завершених процедур
2017–18	17 завершених процедур
2016–17	13 завершених процедур
2015–16	24 завершених процедур
2014–15	7 завершених процедур
2013–14	13 завершених процедур
2012–13	2 завершені процедури
2011–12	5 завершених процедур

Тим не менше, експерти ОЕСР відзначають, що Австралія має значний досвід у врегулюванні спорів у рамках процедури взаємного узгодження, маючи мережу договорів про уникнення подвійного оподаткування загальною кількістю понад 50 (наприклад, Австралія та США стали учасниками першої в світі

успішної двосторонньої процедури взаємного узгодження в рамках процедури попереднього узгодження ціноутворення у 1991 р., яка була ініційована *Apple Computers Australia Pty Ltd* [31]). Зокрема, Австралія фіксує невелику кількість перехідних процедур взаємного узгодження з помірною кількістю нових звернень кожного року [32, с. 9]. У цьому контексті окремо необхідно зазначити, що 25 з 48 перехідних процедур взаємного узгодження на 31.12.2020, які були розпочаті після 01.01.2016, стосуються питань, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням. Водночас середня тривалість процедури взаємного узгодження у випадку, якщо вона стосується трансфертного ціноутворення та ініційована після 01.01.2016, складає трохи більше 21, а з інших питань – понад 6 місяців [33].

Функція забезпечення проведення процедури взаємного узгодження покладена на Комісара з оподаткування (*Commissioner of Taxation*) як компетентний орган (за договорами про уникнення подвійного оподаткування), який з 2014 р. делегував відповідні функції на Відділ управління програмою щодо договорів про попереднє узгодження ціноутворення / процедур взаємного узгодження (*APA/MAP Program Management Unit*), що підпорядковується Офісу з оподаткування Австралії. Наразі у його штаті 12 співробітників на повну ставку, з яких троє уповноважені на здійснення функцій безпосередньо компетентного органу, а інші працюють над управлінням відповідними проєктами, складенням необхідної звітності та іншим сприянням у здійсненні відповідної діяльності [30, с. 13].

Платник податків отримує змогу ініціювати процедуру взаємного узгодження, якщо вважає, що дії однієї чи обох юрисдикцій призводять (чи призводитимуть) до оподаткування, що не відповідає міжнародному податковому договору. Ризик такого оподаткування має бути вірогідним (а не просто можливим). Окремо визначаються додаткові умови для випадків самостійного ініціювання платником податків добросовісного коригування (*adjustment in good faith*) (наприклад, запит на самостійне виправлення помилок для забезпечення

відповідності принципу витягнутої руки): 1) такий запит має бути добросовісною спробою забезпечити належне декларування доходу чи прибутку; 2) належне і своєчасне виконання податкових обов'язків стосовно доходу чи прибутку відповідно до внутрішнього податкового законодавства обох залучених юрисдикцій [34]. Додатковою умовою для ініціювання процедури взаємного узгодження є своєчасність звернення, оскільки спроба розпочати відповідну процедуру поза встановленим часовим проміжком буде невдалою (більшість двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування встановлюють трирічний термін з моменту повідомлення про оподаткування або ж можливість оподаткування не відповідно до договірних норм).

Окрема увага приділена можливості платника податків розпочати процедуру взаємного узгодження у тому випадку, якщо застосовуються загальні правила про уникнення оподаткування, зафіксовані у частині IVA *Income Tax Assessment Act 1936* [35]. Як зазначається, платник податків наділений відповідним правом, однак IVA не обмежена застосуванням податкових договорів Австралії відповідно до ст. 177B (1) цього акту і ст. 4 (2) *Agreements Act 1953*) та відповідно превалює, незалежно від того, чи суперечить відповідний податок договірним нормам. Як наслідок, податківці не можуть урегулювати спір у рамках процедури взаємного узгодження у тому обсязі, який стосується застосування частини IVA [35].

Додатково платникові податків необхідно надати таку інформацію та документацію [36]:

1) дані для ідентифікації платників податків, охоплених запитом:

– назва (ім'я);
– адреса;
– номер платника податків чи дата народження;
– контактні дані;
– опис взаємозв'язків між платниками податків, охоплених запитом, якщо релевантно;

2) опис підстав запиту з уточненням конкретних статтей відповідного податкового договору, які, на переконання платника податків, не застосовуються належно;

3) всі відповідні факти справи та будь-яку необхідну документацію на їх доведення, з-поміж іншого:

– фінансові роки чи інші податкові періоди (платники податків можуть запитувати процедуру взаємного узгодження на декілька років, якщо проблема має повторюваний характер);

– суми донарахувань з уточненням запитуваних коригувань та підстав для їх обрахування;

4) аналіз питань, які платник податку прагне розв'язати у рамках процедури взаємного узгодження, зокрема тлумачення відповідних договірних норм, з додаванням таких документів:

– документація з трансфертного ціноутворення;

– копії податкових повідомлень, актів перевірок чи інших рішень податкового відомства, які призводять до некоректного застосування договірних норм;

– копії заперечень, направлених платником податків;

5) якщо до компетентних органів інших держав попередньо направлялися запити щодо процедури взаємного узгодження, то необхідно додатково повідомити / вказати:

– дату звернення;

– ім'я та посаду особи чи конкретного підрозділу, до якого було скеровано запит;

– копію запиту, включно з усією документацією, направленою разом з ним, за винятком випадків. якщо запити є ідентичними;

6) надання копії консультації, рішення чи договору, якщо відповідні питання попередньо порушувалися у договорі про попереднє узгодження ціноутворення, у рамках процедури індивідуальних звернень чи суді;

7) декларація, що вся інформація та документація в рамках запиту щодо процедури взаємного узгодження є коректною, а також, що платник податків сприятиме компетентному органу в розв'язанні порушених питань через надання запитуваних інформації чи документів у встановлені строки.

Запит можна надіслати як на поштову адресу, так і на електронну пошту.

Окремо констатується можливість багатосторонньої процедури взаємного узгодження, у рамках якої проводяться консультації між кількома компетентними органами різних договірних юрисдикцій, але при умові, що між усіма ними є двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування з положеннями щодо процедури взаємного узгодження й обміну податковою інформацією. Але зазвичай єдині багатосторонні угоди не укладаються, а застосовується серія двосторонніх договорів. Примітно, що підхід Австралії чітко передбачає умову, за якою можливість проведення багатосторонніх процедур взаємного узгодження пов'язана з наявністю договірних норм, аналогічних другому реченню ст. 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР. Якщо ж у договорі про уникнення подвійного оподаткування відповідне положення не зафіксоване, то продовжує діяти положення про обмін інформацією з відповідною третьою стороною. Тим не менше, можливість проводити консультації чи спільно домовлятися на багатосторонній основі за таких умов може бути обмежена [37], оскільки за загальним правилом дія міжнародних договорів не розповсюджується на треті держави, що не беруть участь у них – *pacta tertiis nec nocent nec prosunt* (договори не шкодять і не сприяють третім особам).

Задекларована тривалість урегулювання спору в рамках процедури взаємного узгодження складає до двох років відповідно до рекомендацій ОЕСР. Крім того, передбачається, що положення досягнутих домовленостей між компетентними органами в рамках процедури взаємного узгодження мають бути імплементовані незалежно від внутрішньодержавних обмежень застосовних строків. Якщо ж відповідний податковий договір не містить останнього положення, застосовними є внутрішньодержавні часові рамки для визначення податкового зобов'язання, передбачені, зокрема, в ст. 170 *Income Tax Assessment Act 1936* [22] та ст. 815-150 *Income Tax Assessment Act 1936* [37].

Податкове відомство Австралії висуває такі вимоги для визнання обґрунтованості звернення платника податків щодо процедури взаємного узгодження:

– надання необхідних фактичних даних та наявність належних юридичних підстав;

– звернення щодо процедури взаємного узгодження підтверджує таке: 1) дії, що оскаржуються, мають / можуть мати наслідком оподаткування не відповідно до договірних норм; 2) ризик відповідного оподаткування є не просто можливим, а й вірогідним (*is at least probable, not just possible*).

Як пояснюється, ризик оподаткування, не відповідний до договірних норм, є вірогідним, якщо платник податків отримує письмове повідомлення від податкового відомства Австралії чи іншої договірної юрисдикції щодо здійснених чи пропонованих дій. Таке повідомлення має включати деталі стосовно того, що треба відкоригувати, відповідні суми та підстави для обрахування.

Стосовно співвідношення із внутрішньодержавними засобами врегулювання податкових спорів стверджується, що процедура взаємного узгодження є додатковим процедурним механізмом урегулювання спорів до тих, що доступні за національним законодавством Австралії та інших юрисдикцій. Платник податків можете ініціювати процедуру взаємного узгодження незалежно від інших, передбачених національним законодавством, засобів урегулювання спорів. Якщо для цього використовуються внутрішньодержавні засоби вирішення спорів, то мета досягти прогресу в процедурі взаємного узгодження залишається, але при цьому:

1) податкове відомство може призупиняти процедуру взаємного узгодження до винесення рішення у рамках внутрішньодержавного адміністративного чи судового механізму розгляду спору, якщо платник податків звернувся до їх використання;

2) якщо адміністративне чи судове оскарження платника податків ініційоване в іншій договірній юрисдикції, то можливість подальшого прогресу в процедурі взаємного узгодження залежить від того, чи забезпечена у такій договірній юрисдикції

можливість паралельного проведення процедури взаємного узгодження (податкове відомство призупинятиме визначення фінального податкового зобов'язання, яке може враховувати суму іноземного податку, доти, доки відповідні внутрішньодержавні процедури не будуть завершені / вичерпані).

Якщо платник податків не погоджується із результатом процедури взаємного узгодження між компетентними органами, передбачається можливість звернення до внутрішньодержавних засобів урегулювання спорів. У такому випадку компетентні органи завершують процедуру взаємного узгодження, але не імплементують досягнуті домовленості [38].

За результатами двох стадій моніторингу дотримання мінімальних стандартів за Напрямом 14 глобальної кампанії з протидії БЕПС під проводом ОЕСР та Великої двадцятки, Австралія отримала досить високу оцінку зі сторони світового співтовариства, і результат першого етапу впровадження процесу взаємного моніторингу засвідчив, що вона загалом відповідає певній частині стандартів за Напрямом 14. Якщо вона і має недоліки, то працює над ними, що моніторилося на етапі 2 відповідного процесу. У цьому плані Австралія усунула майже усі виявлені недоліки [32, с. 9].

Тим не менше, нормативне регулювання Австралії у частині процедури взаємного узгодження все ж не позбавлене окремих прогалин:

1. Ризик не імплементацію домовленостей, досягнутих у рамках процедури взаємного узгодження.

У зв'язку з тим, що не всі договори Австралії про уникнення подвійного оподаткування містять аналог другого речення ст. 25 (3) МПК ОЕСР, виникає ризик того, що досягнуті домовленості в рамках процедури взаємного узгодження не будуть імплементовані відповідно до часових меж, встановлених нормами національного законодавства. Якщо після початку процедури взаємного узгодження національне законодавство може в описаному випадку запобігати імплементації досягнутих домовленостей за умови, що коригування здійснене на рівні іншої

договірної юрисдикції, то Австралія має запровадити належні процедури для забезпечення імплементації таких домовленостей. Додатково Австралія має для цілей визначеності та прозорості продовжувати свою практику повідомлення договірного партнера без затримок у тому випадку, якщо протягом процедури взаємного узгодження можуть задіюватися внутрішні нормативні обмеження, що у відповідний спосіб впливатиме на можливість імплементації результатів процедури взаємного узгодження [33, с. 92].

2. Можливість ініціювання платниками податків процедури взаємного узгодження протягом щонайменше трьох років.

Низка договорів Австралії про уникнення подвійного оподаткування не містить часових меж щодо подання запиту платника податків на ініціювання процедури взаємного узгодження. У такому випадку виникає ризик того, що платники податків не можуть належно представити своє звернення щодо процедури взаємного узгодження протягом щонайменше трьох років з моменту першого повідомлення про дії, які мають чи можуть мати наслідком оподаткування не відповідно до договірних норм. Причиною цього є застосовні положення національного податкового законодавства Австралії. На цій підставі Австралії рекомендується забезпечити умову, за якою платники податків матимуть змогу ініціювати процедуру взаємного узгодження протягом не менше трьох років за описаних вище обставин [33, с. 91].

3. Часові та ресурсні витрати платника податків, пов'язані з процедурою взаємного узгодження.

Поширеним є сприйняття бізнесом процедури взаємного узгодження як «чорної скриньки», в якій зникає спір платника податків з можливістю того, що жодного рішення взагалі ніколи не буде знайдено [39, с. 13]. Такий стереотип накладається на те, що в окремих випадках час, необхідний для досягнення домовленостей між компетентними органами в рамках процедури взаємного узгодження, може бути надзвичайно довгим (наприклад, відомі спори з трансфертного ціноутворення, розпочаті

до 01.01.2016, які врегульовувалися понад 57 місяців). Як наслідок, існує імовірність того, що платник податків понесе істотні витрати на збір матеріалів та відповіді на запити, як і виплати зовнішнім радникам для сприяння в управлінні відповідним процесом, але результату не буде взагалі [40]. Більше того, платники податків висловлюють стурбованість стосовно запитів Офісу оподаткування Австралії на отримання додаткової інформації у рамках процедури взаємного узгодження, особливо якщо такі запити можуть вимагати більше тих даних, які зазвичай надаються під час податкової перевірки [30]. З урахуванням наведених причин Австралія стала однією з тих юрисдикцій, які приєдналися до ініціативи обов'язкового арбітражу у тих випадках, якщо процедура взаємного узгодження залишається безрезультатною протягом часу, визначеного положеннями договору про уникнення подвійного оподаткування (зазвичай два роки). Водночас така опція все ж доступна лише у тому випадку, якщо інша договірна юрисдикція приєдналась до відповідної ініціативи (зокрема, більшість держав, що розвиваються, утримуються від такої можливості).

Отже, з урахуванням окреслених недоліків, Австралія змогла створити досить дієвий механізм урегулювання податкових спорів у рамках процедури взаємного узгодження шляхом створення не лише належного нормативного підґрунтя, але і забезпечення реалізації відповідної функції достатніми трудовими та фінансовими ресурсами. Такий висновок підтверджується як статистикою процедур взаємного узгодження, так і оцінками міжнародних партнерів у рамках процедури взаємного моніторингу щодо дотримання вимог мінімальних стандартів у рамках Напряму 14 глобальної кампанії з протидії БЕПС (табл. 1, див. с. 32).

Таблиця 1. Результати процедури взаємного узгодження у 2020 р. [34]

Кількість завершених процедур на 31.12.2020	Відмова у доступі до процедури взаємного узгодження	Необґрунтовані затримки	Відкликані платником податків	Односторонні усунення	Вирішено з використанням національних засобів захисту	Угода, яка повністю усуває подвійне оподаткування / повністю вирішує виявлок оподаткування не у відповідності з договірними нормами	Угода, яка частково усуває подвійне оподаткування / частково вирішує виявлок оподаткування не у відповідності з договірними нормами	Угода, за якою зафіксовано відсутність оподаткування не у відповідності з договірними нормами	Відсутність угоди	Інший результат процедури взаємного узгодження	Загалом
Випадки трансферного ціноутворення (всього)	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	2
Процедури, розпочаті до 01.01.2016	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Процедури, розпочаті після 01.01.2016	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	2
Інші випадки процедур взаємного узгодження	0	2	2	1	0	17	0	0	0	0	22
Процедури, розпочаті до 01.01.2016	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Процедури, розпочаті після 01.01.2016	0	2	2	1	0	17	0	0	0	0	22
Загальна кількість	0	2	2	2	0	18	0	0	0	0	24

3.3. Особливості регламентації порядку проведення процедури взаємного узгодження для уникнення подвійного оподаткування в Іспанії

Договори про уникнення подвійного оподаткування (Double taxation treaty – CDI) у процесі реалізації процедури взаємного узгодження для уникнення подвійного оподаткування встановлюють основні елементи та обсяг цієї процедури, а національне законодавство регулює її ефективне застосування компетентними податковими органами. Крім порядку проведення, така процедура передбачає загальні угоди щодо тлумачення чи застосування норм CDI та консультації у випадках, що ними не врегульовані.

Підвищення ефективності узгоджувальних процедур щодо усунення колізій подвійного оподаткування передбачає, що податкові юрисдикції визначають їхню сутність та композиційні елементи на основі ст. 25 Типової конвенції ОЕСР, а саме [41]:

1) політичне зобов'язання між компетентними органами влади підвищити ефективність своїх двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування завдяки:

– договорам про оподаткування, що відповідає положенням CDI, або іншому типу договору (п. 1 і 2 ст. 25 Типової конвенції ОЕСР) у межах взаємної домовленості щодо подвійного оподаткування;

– договорам про тлумачення або застосування CDI (п. 3 ст. 25 Типової конвенції ОЕСР), що випливає з процедури дружнього тлумачення;

– договорам про усунення подвійного оподаткування у випадку, не передбаченому CDI (п. 3 ст. 25 Типової конвенції ОЕСР), що також пов'язано з процедурою взаємної домовленості щодо подвійного оподаткування;

2) можливість створення комісії як органу зв'язку між компетентними органами влади;

3) додаткова арбітражна процедура, яка є доповненням до узгоджувальної процедури або дружніх угод.

Розглянемо елементи процедури взаємної домовленості CDI, беручи до уваги як міжнародне, так і іспанське право.

Договори про оподаткування, що відповідають CDI.

У процедурі взаємного узгодження платник податків бере участь разом з компетентними органами двох держав. В Іспанії ст. 3 Положення про взаємні угоди від 2008 р. проголошує право платників податків ініціювати узгоджувальні процедури. Однак взаємне узгодження є переважно міждержавною або міжадміністративною процедурою, за непрямою участю платника податків шляхом надання належної інформації компетентному органу, співпраця під час процедури здійснюється усно чи письмово. Рішення залежить від компетентних органів двох держав, які зберігають свій фіскальний суверенітет, за винятком випадків, коли арбітражна процедура може бути застосована на вимогу платника податків на умовах, передбачених міжнародним договором. Платник податків може також використати внутрішні засоби правового захисту в кожній державі.

Перший етап порядку проведення процедури взаємної угоди полягає у попередньому поданні платником податку заяви до компетентного органу протягом трьох років після першого повідомлення про адміністративний захід. Компетентний орган може в односторонньому порядку вирішити претензію через дії особливого характеру, оскільки це зачіпає інтереси фізичної особи. Наприклад, претензія може стосуватися істотної помилки щодо податкового резидентства платника податків, яка впливає на розуміння поняття «резидент», передбаченого CDI.

Наприклад, відповідно до пунктів 1 і 2 Article 4 Конвенції між Сполученим Королівством Великої Британії та Північної Ірландії і Королівством Іспанія про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленням від сплати податків щодо податків на доходи та майно [TS № 20/2015], термін «резидент Договірної Держави» означає будь-яку особу, яка відповідно

до законодавства цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі свого місця перебування, місця управління, місця реєстрації або будь-якого іншого критерію подібного характеру, а також включає цей штат і будь-який його політичний підрозділ або місцеву владу. Цей термін, однак, не включає будь-яку особу, яка підлягає оподаткуванню в цій Державі лише щодо доходу або приросту капіталу з джерел у цій Державі або капіталу, що в ній розміщений. Термін «резидент Договірної Держави» включає пенсійну схему, встановлену в цій Державі.

2. Якщо відповідно до положень пункту 1 фізична особа є резидентом обох Договірних Держав, її статус визначається у такий спосіб:

а) вона вважається резидентом лише тієї Держави, в якій має постійне житло; якщо вона має постійне житло в обох Державах, то вважається резидентом лише тієї Держави, з якою має тісніші особисті й економічні стосунки (центр життєвих інтересів);

б) якщо держава, в якій вона має центр життєвих інтересів, не може бути визначеною, або якщо вона не має постійного житла в будь-якій Державі, то вважається резидентом лише тієї Держави, в якій зазвичай проживає;

в) якщо вона зазвичай проживає в обох Державах або не проживає в жодній з них, то вважається резидентом лише тієї, громадянином якої є;

г) якщо вона є громадянином обох Держав або не є громадянином жодної з них, компетентні органи Договірних Держав розв'язують це питання за взаємною згодою.

Відповідно до загального міжнародного права односторонні акти застосування договору мають конвенційний характер, адже їхнє значення та наслідки залежать від умов такого договору. Оскільки ефективність першого етапу процедури взаємного узгодження встановлюється міжнародним конвенційним правом, то до LTOAI потрібно було б внести положення, яке визначало б його специфіку. У такий спосіб застосування ст. 24 LTOAI передбачає публікацію односторонніх і незавершених актів договору.

Також національне податкове законодавство, яке регулює процедуру взаємного узгодження, зобов'язане поважати принцип, згідно з яким міжнародне право регулюється власними нормами, яким має відповідати іспанське право. Односторонній акт врегулювання не є автономним, оскільки не створює нових обов'язків і прав, а ґрунтується на CDI. Для цих цілей CDI буде тлумачитися відповідно до правил ст. 31 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р. Крім того, базуватиметься на національному законодавстві, якщо воно відповідає CDI.

Якщо компетентний орган не може ухвалити задовільне рішення, починається другий етап процедури взаємного узгодження, коли платник податків може звернутися до компетентного органу іншої держави-учасниці, щоб спробувати досягнути мирової угоди.

18 грудня 2014 р. набрав чинності Закон про міжнародні договори та інші міжнародні угоди (далі – LTOAI). Міжнародні угоди тлумачаться відповідно до ст. 31.3a Віденської конвенції 1969 р. і мають характер, аналогічний міжнародним адміністративним угодам, які регулюються ст. 2b та розділом III LTOAI, позаяк офіційно висвітлені у CDI. Проблема їхньої характеристики полягає у тому, що LTOAI вимагає процедури офіційної публікації міжнародних адміністративних угод в Міністерстві закордонних справ і співробітництва, тоді як угоди про оподаткування не адаптовані до цих процедур, оскільки містять конфіденційну та конкретну інформацію, пов'язану з платником податків, вимагаючи від нього прийняття або відхилення угоди.

Угоди щодо дружнього врегулювання питань подвійного оподаткування є міжнародними, і в Іспанії вони розглядаються як спеціальні міжнародні адміністративні угоди та є частиною правової структури договору.

Необхідно враховувати, що ці угоди становлять міжнародний прецедент. Застосування цього виду міжнародної практики має бути послідовним, а національні компетентні органи повинні – враховувати свою міжнародно-правову цінність, а також таємний характер інформації, зафіксованої в угодах.

Однак ОЕСР чітко дає зрозуміти, що угоди не є прецедентом для платника податків або податкових адміністрацій. Прецедентом для подальшої практики є угода щодо тлумачення або застосування CDI, яка має бути оформлена в Іспанії як міжнародна адміністративна угода, що згідно з деякими положеннями CDI може привести до створення консультативної комісії компетентних органів, відмінної від арбітражної комісії, яка повинна бути незалежною від них.

Договір про тлумачення або застосування CDI.

Об'єктом цієї угоди має бути загальна проблема тлумачення тексту CDI, що вимагає роз'яснення на користь групи платників податків, а не окремого суб'єкта. Платник податків не втручається у процедуру інтерпретації. Іспанська доктрина характеризує ці інструменти як міжнародні адміністративні угоди. Як було зазначено, в Іспанії передбачено офіційне оприлюднення угод (ст. 41 LTOAI), що для ОЕСР поліпшує процедуру та завчасно врегульовує майбутні спори. З офіційною публікацією ці угоди стануть частиною внутрішньої правової системи. А відповідно до ст. 35.4 LTOAI її положення повинні тлумачитися відповідно до застосовуваного договору.

Практика Іспанії щодо характеристики й опрацювання угод була непостійною та розрізненою. Деякі з них опубліковані у BOE та передбачають регулювання ст. 41 LTOAI, інші фігурують як накази міністрів, решта вказана лише на сайті Міністерства фінансів. Внесені зміни в LTOAI дають змогу удосконалити цю практику з можливим ухваленням уніфікованих та узгоджених рішень, як планує ОЕСР.

Обов'язок компетентних органів розв'язати питання щодо тлумачення або застосування податкових договорів.

Як зазначено в пунктах 3–5 Article 25 Конвенції між Сполученим Королівством Великої Британії та Північної Ірландії і Королівством Іспанія про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленням від сплати податків щодо податків на доходи і майно, Компетентні органи Договірних Держав намагатимуться усунути за взаємною згодою будь-які труднощі

або сумніви, що виникають щодо тлумачення або застосування цієї Конвенції. Вони також можуть проводити спільні консультації щодо усунення подвійного оподаткування у випадках, не передбачених Конвенцією.

4. Компетентні органи Договірних Держав можуть спілкуватися один з одним безпосередньо, з-поміж іншого і шляхом особистих зустрічей, з метою досягнення домовленості в розумінні попередніх пунктів, зокрема:

а) коли відповідно до п. 1 особа подала справу до компетентного органу Договірної Держави на підставі того, що дії однієї або обох Договірних Держав призвели до оподаткування цієї особи не відповідно до положень цієї Конвенції;

б) компетентні органи не можуть досягти згоди щодо вирішення цієї справи відповідно до п. 2 протягом двох років з моменту її подання до компетентного органу іншої Договірної Держави, будь-які нерозв'язані питання, що виникають у цій справі, передаються до арбітражу, якщо особа цього вимагає.

Договір щодо подвійного оподаткування у випадках, не передбачених CDI.

Це додаткова угода між компетентними органами, яка може бути формалізована лише в Іспанії як угода про внесення змін у спрощеній формі на основі ст. 39 Віденської конвенції 1969 р. У цьому сенсі в коментарі до п. 3 ст. 25 Типової конвенції ОЕСР визнається, що національне законодавство деяких договірних держав може обмежувати додаткові угоди між компетентними органами і що в таких ситуаціях потрібен особливий протокол.

Угоди про внесення змін не потребують укладення нового міжнародного договору, а оформлюються у спрощеній формі відповідно до порядку, визначеного ч. 3 ст. 25 Типової конвенції ОЕСР.

У міжнародній практиці спрощені процедури поширені в багатосторонніх договорах. Отже, поправка може бути автоматично прийнята компетентними органами за пропозицією Міністра закордонних справ і співробітництва. Рада Міністрів повинна повідомити про набуття нею чинності та її офіційне оприлюднення.

Такі угоди будуть тлумачитися CDI як наступні угоди в розумінні ст. 31.3a Віденської конвенції 1969 р. Необхідно відрізняти такі угоди для випадків подвійного оподаткування, не передбачених CDI, від протоколів поправок до CDI, які вважаються міжнародними договорами в розумінні ст. 36 LTOAI.

Наприклад, Протокол між Іспанією та Сполученим Королівством від 14 березня 2013 р. укладений в єдиному акті та чинний з 12 червня 2014 р. Його метою є визначення змісту певних термінів CDI, таких як «траст», «інвестиційний інструмент» та «дохід від нерухомості». Отже, вони в матеріальному контексті близькі до дружніх угод про тлумачення або застосування CDI, але відрізняються від них у процедурному аспекті тим, що укладаються компетентними державними органами, а не податковими органами, які беруть участь у процедурі взаємної домовленості.

На національному рівні нормативне регулювання взаємоузгоджувальної процедури під час урегулювання спорів щодо застосування договірних норм у сфері оподаткування розпочалося з 2008 р. Зокрема, Королівським декретом від 3 листопада 2008 р. № 1794/2008 затверджене Положення про взаємоузгоджувальну процедуру (далі – Положення) [42]. Цей документ став першою спробою Іспанії щодо формування належного нормативно-правового забезпечення проведення взаємоузгоджувальної процедури на національному рівні. До його прийняття платники податків формально були наділені можливістю використання потенціалу взаємоузгоджувальної процедури, але реалізувати її не могли через відсутність на національному рівні порядку проведення.

У Положенні розмежовано два типи процедур взаємного узгодження залежно від правової підстави, на основі якої вона проводиться: 1) на основі норм договорів про уникнення подвійного оподаткування, які містять положення, аналогічні ст. 25 МПК ОЕСР; 2) процедури взаємного узгодження на основі Арбітражної конвенції ЄС.

Особливість Арбітражної конвенції ЄС полягає у тому, що у разі, якщо держави не досягли згоди в межах процедури

взаємного узгодження в конкретний термін, консультаційна комісія (consulting commission) виносить рішення, яке є обов'язковим для залучених до спору держав-членів ЄС.

Щодо змісту зазначеного нормативного акта, то необхідно виділити такі аспекти.

Розділ I регулює процедуру взаємної домовленості, коли вона ініційована компетентним органом – Головним управлінням податків або платником податків.

Процедури взаємної домовленості, що регулюються цим Положенням, розпочинаються на вимогу платника податків; однак усе її розроблення, а також можливе застосування відбувається між компетентними органами договірних держав. Зазначене поєднується із поданням апеляцій у межах внутрішнього законодавства держав-партнерів. Це надзвичайна процедура щодо національного законодавства, а отже, діє лише у випадках, передбачених відповідною Угодою.

Потрібно зауважити, що у ст. 7 розділу I зазначено: платник податків, який проживає в Іспанії та вважає, що дії контролюючого органу у сфері оподаткування призводять або призведуть до оподаткування не відповідно до договірних норм, може звернутися до компетентного органу з наміром ініціювання проведення процедури взаємного узгодження.

Згідно зі ст.ст. 7–9 Положення таке звернення має:

1) відбутися протягом строку, визначеного договором про уникнення подвійного оподаткування, починаючи з наступного дня, коли було пред'явлено повідомлення, що зумовлює виникнення підстав для проведення процедури взаємного узгодження;

2) викладатися у листі, адресованому компетентному органу;

3) містити таку інформацію:

– повне ім'я, адресу, ідентифікаційний номер платника податків та інших осіб, уповноважених брати участь у процедурі взаємного узгодження;

– найменування компетентного органу договірної держави-партнера;

– статтю договору про уникнення подвійного оподаткування, яка, на думку платника податків, була розтлумачена або застосована з порушеннями;

– податковий період, якого стосується звернення щодо проведення процедури взаємного узгодження;

– детальний опис фактів та обставин, у т. ч. з необхідними розрахунками, структуру операцій та характер відносин між зацікавленими особами, що можуть бути підставами для проведення процедури взаємного узгодження;

– існування чи відсутність факту оскарження в адміністративному чи судовому порядку рішень або дій контролюючих органів за ініціативою платника податків або інших зацікавлених осіб, а також наявність рішень, ухвалених з того самого питання раніше;

– указівку на те, чи було звернення платника податків до будь-якого компетентного органу щодо питання, яке входить до предмета процедури взаємного узгодження;

– указівку на існування у зверненні питань, які потребують проведення попереднього узгодження ціноутворення або іншої аналогічної процедури;

– дату та підпис особи або уповноваженого представника.

До заяви повинні бути додані копії всіх підтверджувальних документів, зокрема:

а) у випадках, що стосуються коригування відповідних операцій, – документи, в яких зафіксовані стадії такого коригування;

б) копії ліквідаційного акта, повідомлення про нього та звітів контролюючих органів або еквівалент справи (у разі наявності);

в) копія будь-якої резолюції чи угоди, виданої адміністрацією іншої держави, що впливають на процедуру;

г) акредитація представництва, якщо воно діє через представника.

Протягом двох місяців з дати реєстрації звернення компетентним органом відбувається його розгляд. Компетентні органи інших зацікавлених держав повідомляються протягом чотирьох тижнів з тієї самої дати; у разі необхідності заявникові може

бути запропоновано протягом трьох місяців доопрацювати своє звернення.

Після завершення шести місяців і за відсутності зауважень до звернення або після виправлення помилок та/або узгодження зі встановленими вимогами компетентний орган вирішує, чи можна вважати заявку поданою, про що повідомляє платника податків.

У разі недотримання вимог (ч. 2 ст. 11 Положення) у доступі до процедури взаємного узгодження може бути відмовлено, якщо:

а) немає відповідної угоди, що стосується процедури взаємоузгодження;

б) заявка була подана поза терміном, установленим договором, або подана неуповноваженою особою;

в) недоцільно розпочинати процедуру взаємоузгодження, оскільки це питання закону, а не розбіжності чи невідповідності у застосуванні угоди;

г) запит стосується відкриття нової процедури щодо питання, яке вже було предметом іншої процедури взаємної домовленості, яку раніше порушив той самий платник податків, з досягненням згоди між обома компетентними органами або від якої платник податків відмовився;

д) запит на виправлення та доповнення інформації надійшов у встановлений термін, але недоліки не були виправлені або необхідна документація не надана.

Компетентний орган Іспанії має чотири місяці від початку процедури взаємного узгодження для вироблення попередньої позиції держави, яка буде передана компетентному органу іншої договірної держави-партнера. Процедура взаємного узгодження припиняється відповідно до ст.ст. 14–16 Положення з таких підстав:

– відмови платника податків від процедури взаємного узгодження на основі письмового звернення до компетентного органу;

– припинення за згодою компетентних органів залучених держав якщо має місце:

а) усунення підстав для проведення процедури взаємного узгодження як результат змін у національному законодавстві або в договорі про уникнення подвійного оподаткування;

б) відсутність взаємної згоди між компетентними органами через те, що тлумачення договору про уникнення подвійного оподаткування суперечить вимогам національного законодавства;

в) невиконання платником податків вимог до надання інформації та документів, необхідних для вирішення справи;

г) остаточне рішення іспанського суду або інше еквівалентне рішення суду іншої держави з розглядуваного питання.

Після того, як домовленість за результатами процедури взаємного узгодження набирає чинності, вона скеровується до територіальних органів для виконання.

Розділ II регулює процедуру взаємного узгодження, передбачену угодами про уникнення подвійного оподаткування, підписаними Іспанією. У всіх цих угодах більшою чи меншою мірою дотримується ст. 25 Типової податкової угоди ОЕСР про доходи та капітал. Йдеться про ініційовані платником податків процедури, якщо держава, на його переконання, вжила заходи, які спричиняють наслідки не відповідно до угоди, на основі Типової конвенції ОЕСР. Однак треба пам'ятати, що в кожному конкретному випадку необхідно буде дотримуватися відповідної угоди з цього питання.

Розділ II передбачає відповідні режими не тільки залежно від того, ініційовано процедуру взаємної угоди в Іспанії чи іноземною податковою адміністрацією, а також залежно від того, яка іноземна податкова адміністрація здійснила дії, що зумовлюють подвійне оподаткування.

Аспекти, які регулюються в розділі II, охоплюють легітимність, терміни початку процедури, вимоги до заявки, дії, а також усе, що стосується їхнього завершення та виконання. Під час здійснення процедури взаємоузгодження вказуються деякі терміни для дій, які має виконати іспанська податкова адміністрація, щоб прискорити процедуру взаємного узгодження,

хоча кінцевий строк, якщо буде досягнутий результат, також залежить від ретельності, з якою діє іноземна податкова адміністрація.

Згідно з розділом III Європейської арбітражної конвенції (Конвенція 90/436/CEE від 23 липня 1990 р.) про скасування подвійного оподаткування у разі виправлення переваги асоційованих компаній, ця процедура застосовується лише тоді, коли для цілей оподаткування результати, які входять до прибутку компанії однієї держави-партнера, зараховані або, імовірно, також будуть зараховані до прибутку компанії іншої держави-партнера.

У цій процедурі розрізняють два етапи:

1) на якому податкові адміністрації намагаються знайти рішення;

2) який виникає, коли згоди не було досягнуто під час першого і на якому створюється консультативна комісія, яка ухвалить рішення, обов'язкове для держав-партнерів, якщо держави не досягнуть згоди щодо справи протягом шести місяців.

Розділ також передбачає окремі режими залежно від того розпочинається процедура в Іспанії чи іноземною податковою адміністрацією. Крім того, регулюються етапи процедури, які охоплюють легітимність, терміни початку, вимоги до заявки, дії, а також усе, що пов'язано з її завершенням та виконанням. Для іспанської податкової адміністрації аналогічно встановлені терміни виконання дій відповідно до положень Кодексу поведінки щодо застосування Конвенції 90/436/CEE.

Розділ IV постанови встановлює систему призупинення сплати боргу, коли запитується мирова процедура та надаються гарантії. Це призупинення буде лише тоді, коли неможливо вимагати зупинення сплати боргу в адміністративному чи спірно-адміністративному провадженні.

3.4. Процедури взаємного узгодження у Швейцарії

Швейцарія підтримує міжнародні зусилля щодо досягнення більшої прозорості та рівних умов в оподаткуванні транснаціональних компаній. Будучи членом ОЕСР, вона бере активну участь у проєкті, спрямованому на боротьбу із розмиванням оподатковуваної бази й виведенням прибутку з-під оподаткування (BEPS), та подальшій роботі. Остаточні акти цього проєкту OECD/G20 були прийняті в жовтні 2015 р. Деякі з них розглядаються як нові мінімальні стандарти, яким усі країни-члени G20 та OECD та держави-члени Інклюзивної платформи BEPS зобов'язуються відповідати. Зі свого боку Швейцарія впроваджує мінімальні стандарти зазначеного проєкту [43].

Потрібно підкреслити, що угоди про подвійне оподаткування Швейцарія уклала з багатьма країнами. Якщо ж подвійне оподаткування все-таки має місце зі стороною подібної угоди, або якщо існує його ризик, платники податків, які проживають у Швейцарії, можуть звернутися до Федерального департаменту фінансів у Берні з проханням розпочати процедуру взаємної угоди [44].

Як правило, розрізняють два типи процедури взаємної угоди:

а) взаємної домовленості, щоб усунути подвійне оподаткування, яке вже відбулося, або запобігти неминучому подвійному оподаткуванню – якщо, наприклад, пенсія пенсіонера оподатковується у Швейцарії та в іншій державі. Також коли держава коригує оподатковувану базу компанії-резидента через операції, які вона здійснила з компанією, що базується в Швейцарії;

б) взаємної домовленості, щоб уникнути подвійного оподаткування у сфері трансфертного ціноутворення. Зазвичай, якщо транснаціональна компанія хоче заздалегідь визначити ціни на операції між компаніями групи у формі попередньої угоди про ціни (APA). Також у межах такого договору можливе охоплення минулих податкових періодів, якщо факти та обставини ідентичні («відкат»).

Варто наголосити, що процедура взаємної угоди може бути багатосторонньою, якщо обставини виправдовують це, а між кожною із зацікавлених країн існує угода про подвійне оподаткування, яка містить положення про взаємні угоди.

Перед поданням запиту про початок процедури взаємної угоди, якщо це необхідно, платник податків повинен виконати адміністративні дії відповідно до того, що було узгоджено між компетентними швейцарськими й іноземними органами, щоб отримати договірні іноземні податкові знижки. Варіант взаємної домовленості можливий лише в разі невдалої процедури.

Крім того, можна вимагати розпочати процедуру взаємної угоди навіть тоді, коли оподаткування, яке не відповідає Конвенції, є результатом застосування податковими органами положень проти зловживань. Це також стосується випадків, коли платник податків ініціював первинне коригування особисто та добросовісно.

Про початок процедури взаємної домовленості може бути подано запит, навіть якщо після податкової перевірки у Швейцарії платник податків прийняв коригування, про які йдеться у запиті. Початок процедури взаємної домовленості не залежить від інших засобів правового захисту, передбачених швейцарським або іноземним законодавством. Отже, процедура взаємної домовленості може бути застосована незалежно від того, прийнято чи оскаржено в суді рішення про оподаткування в Швейцарії або іноземній державі. Звернення ініціювати взаємну угоду процедура не дає змогу платникові податків захистити свої права, передбачені в інших засобах правового захисту. Компетентний орган у Швейцарії не пов'язаний будь-яким рішенням, ухваленим швейцарським або іноземним судом.

Правову основу формують положення про порядок взаємної угоди, викладені у швейцарських угодах про уникнення подвійного оподаткування. Правову природу та об'єкт процедури взаємного узгодження у Швейцарії розглядають у такий спосіб: зокрема, визначено, що це процедура між Швейцарією та державою, стороною якої не є платник податків.

Зазначена процедура спрямована на досягнення згоди між компетентними органами згідно з угодами про уникнення подвійного оподаткування у конкретному випадку на вимогу платника податків з метою усунення подвійного оподаткування, що виникло, або уникнення оподаткування, яке не відповідає чинній угоді про уникнення подвійного оподаткування.

Це також дає змогу компетентним органам нівелювати всі непрості моменти або розвіяти сумніви, які можуть впливати на тлумачення або застосування угоди про уникнення подвійного оподаткування. По суті, це труднощі загального характеру, які стосуються або можуть стосуватися певної категорії платників податків.

Процедура взаємної домовленості не накладає обов'язку досягти результату. Компетентні органи не повинні гарантувати рішення, яке усуває подвійне оподаткування або оподаткування, що не відповідає вимогам – вони просто повинні прагнути цього.

У низці швейцарських угод міститься арбітражне застереження. У таких випадках платник податків може вимагати розв'язання питань, не врегульованих у порядку взаємної домовленості, до арбітражного розгляду після закінчення строку, установленого договором. Однак більшість угод унеможливлюють арбітраж, якщо суд уже ухвалив рішення з цього питання. Рішення арбітражу має бути виконане за взаємною згодою компетентних органів.

Також варто наголосити, що процедура взаємного узгодження розпочинається на вимогу платника податків. Запит на процедуру взаємної домовленості, як правило, має бути поданий до компетентного органу у країні його проживання. Якщо йдеться про кількох платників податків, кожен із них може подати запит до компетентного органу своєї країни проживання.

Якщо платник податків бажає подати запит до двох або більше компетентних органів, то він зобов'язаний це зробити одночасно. У Швейцарії запити щодо процедури взаємної домовленості від фізичної або юридичної особи (у письмовому

або електронному вигляді) мають подаватися до податкового відділу Державного секретаріату з міжнародних фінансових питань (SIF) Федерального департаменту фінансів однією з офіційних мов або англійською. Запити необхідно подавати за допомогою вказаної форми (рис. 15):



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération Suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun Svizra

State Secretariat for International Finance SIF

Filing request for mutual agreement procedure (other than Transfer Pricing)

APPLICANT

First name | Name

Address

TAX INFORMATION

Tax period(s) concerned

Other State concerned

Swiss tax administration concerned (if applicable)

Are there any legal remedies in this regard pending in Switzerland? (Yes / No)

Did you file the MAP request also in the other state? (Yes / No)

If yes, when did you file it abroad (dd/mm/yyyy)

Have the required documents according to cipher 6, letters a to m of the fact sheet on the mutual agreement procedure been, made available to the SIF (Yes / No)

If no, please briefly explain why not

LEGAL MATTERS

The signatory confirms that all information and all documents in the mutual agreement procedure request are accurate and that he/she will assist the competent authority by diligently supplying any other pieces of information or any other document required by the authority.

Date _____ Signature _____

Please send the duly completed form directly via email to dba@sif.admin.ch or via letter mail to the State Secretariat for international finance, Section for bilateral tax issues and double taxation treaties, Bundesgasse 3, 3003 Bern

Рисунок 15. Форма запиту щодо процедури взаємної домовленості

Відповідно до Типової податкової конвенції ОЕСР про прибуток і капітал 2017 р., платник податків повинен подати запит на початок процедури взаємної угоди протягом трьох років з моменту першого повідомлення про дію, яка призвела до подвійного оподаткування.

Більша частина швейцарських угод про подвійне оподаткування також визначає строк у три роки. Однак деякі з них не вказують терміну або передбачають інший варіант можливої затримки. У будь-якому разі в інтересах платника податків вимагати якнайшвидшого початку процедури взаємної домовленості.

Важливо підкреслити, що запит на процедуру взаємного узгодження має містити таку інформацію:

– відомості (наприклад, ім'я, адресу, ідентифікаційний номер податківця) щодо особи відповідного платника податків;

– відомості (наприклад, ім'я, адресу, податковий ідентифікаційний номер) щодо такої особи та будь-яких інших осіб, яких безпосередньо стосується (наприклад, асоційованих компаній);

– якщо платник податків має уповноваженого представника, то – чинну довіреність;

– назву відповідного податкового органу Швейцарії, включаючи відомості про контактну особу, якщо вона відома;

– іншу зацікавлену країну(и);

– опис фактів та обставин конкретної справи (включаючи суми податку, про які йдеться у швейцарських франках та в іноземній валюті, деталі будь-яких відносин між платником податків, який подає запит, та іншими особами, яких безпосередньо стосується справа, а також річну фінансову звітність за відповідні податкові періоди – у випадку компаній);

– податкові періоди, щодо яких заявлено подвійне оподаткування;

– за наявності, копію рішень про оцінювання, виданих у Швейцарії та у відповідній країні для відповідних податкових періодів;

– за наявності, копію звітів про податкову перевірку та пропозицій щодо коригування, які призвели до заявленого подвійного оподаткування;

– детальну інформацію про будь-які кроки, вжиті у Швейцарії або за кордоном, для запобігання або усунення подвійного оподаткування (листування з податковими органами, заперечення тощо), зокрема про будь-який запит щодо процедури взаємної угоди, поданий до компетентного органу за кордоном (із зазначенням дати запиту, а також найменування особи та органу, куди його надіслано);

– якщо запит на процедуру взаємного узгодження також подано до іншого органу на підставі іншого міжнародного договору, що містить механізм врегулювання спорів, то дату такого запиту, ім'я особи та найменування органу, до якого він був поданий; копію цього іншого запиту та всіх додатків необхідно подавати, якщо цей запит на процедуру взаємної угоди не є ідентичним іншому запиту;

– за наявності детальну інформацію про будь-які засоби правового захисту, які були застосовані у Швейцарії чи за кордоном;

– якщо зазначені вище засоби застосовано, то вказівку на те, чи був об'єкт запиту про процедуру взаємного узгодження предметом розгляду у попередньому рішенні, угоді про попереднє ціноутворення (APA) або ухвалі суду. З наданням відповідної копії;

– будь-які інші реквізити чи документи, що стосуються вирішення справи;

– декларацію, яка підтверджує, що вся інформація та всі документи у запиті про процедуру взаємного узгодження є достовірними та що платник податків буде допомагати компетентному органу шляхом ретельного надання будь-якої іншої інформації чи будь-якого іншого документа, який вимагає орган.

Платник податків зобов'язаний викласти факти та обставини, що стосуються такої справи, а також надати всі елементи, необхідні для завершення процедури взаємної домовленості.

Податковий відділ Державного секретаріату з міжнародних фінансових питань протягом двох місяців з моменту отримання запиту на процедуру взаємної домовленості зв'язується з платником податків для встановлення відповідності наданої

інформації та/або вказуючи на відсутність деяких необхідних позицій в його запиті.

Якщо зазначені вище умови не виконуються, податковий відділ Державного секретаріату з міжнародних фінансових питань відмовляється ініціювати процедуру взаємної домовленості. У такому разі він поінформує про це платника податків та компетентний іноземний орган, зацікавлений у запиті.

Якщо податковий відділ Державного секретаріату з міжнародних фінансових питань вважає, що умови, необхідні для початку процедури взаємної угоди, виконані, і впевнений, що подвійне оподаткування можна усунути в односторонньому порядку, то він з цією метою зв'язується з відповідним кантоном(-ами).

Якщо податковий відділ Державного секретаріату з міжнародних фінансових питань вважає, що умови, необхідні для початку процедури взаємної угоди, виконані, і визнає, що подвійне оподаткування, яке відбулося, не може бути усунене в односторонньому порядку, він ініціює процедуру взаємної угоди та інформує компетентний орган відповідної держави про запит на процедуру взаємної угоди. Зацікавлені швейцарські податкові органи також повідомляються про початок процедури взаємної домовленості.

Платника податків інформують про одностороннє усунення подвійного оподаткування або про початок процедури взаємної угоди. Вона є безкоштовною, однак платник податків самостійно покриває витрати, пов'язані з поданням запиту (зокрема, будь-які виплати агенту).

Платникові податків надають інформацію про результати взаємної домовленості. Він зазвичай має 30 днів, щоб прийняти її виконання.. Якщо погоджується, йому пропонується відмовитися від судового захисту щодо питань, які були розв'язані за взаємною згодою. Якщо платника податків не влаштовує взаємна угода, підписана компетентними органами, він не може вдаватися до засобів правового захисту від неї. Якщо він відмовиться від виконання угоди, вона не буде виконана, але процедура взаємної домовленості буде завершена. Якщо виконання взаємної

Таблиця 2. Результати процедури взаємного узгодження у 2020 році [45]

Справи, закриті за результатами	Відмова у доступі до МАР	Необґрунтовані зауваження	Відкликані платником податків	Одностороннє усунення	Вирішено з використанням національних засобів захисту	Угода, яка повністю усуває подвійне оподаткування / повністю вирішує вищалок оподаткування не відповідно до договірних норм	Угода, яка частково усуває подвійне оподаткування / частково вирішує вищалок оподаткування не відповідно до договірних норм	Угода, за якою зафіксовано відсутність оподаткування не відповідно до договірних норм	Відсутність угод	Інший результат процедури взаємного узгодження	Усього
Справи про трансфертне ціноутворення (усі)	0	6	3	3	0	54	0	0	0	0	66
Справи, розпочаті до 1 січня 2016	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	3
Справи, розпочаті з 1 січня 2016	0	6	3	3	0	51	0	0	0	0	63
Інші випадки (усі)	3	8	8	4	9	72	2	3	6	0	115
Справи розпочато до 1 січня 2016	0	0	0	0	0	11	1	0	1	0	13
Справи розпочато з 1 січня 2016	3	8	8	4	9	61	1	3	5	0	102
Усі справи	3	14	11	7	9	126	2	3	6	0	181

угоди відхилено, платник податків може звернутися до швейцарських внутрішніх процедур оскарження рішення швейцарської податкової служби, якщо умови виконуються.

Податковий відділ Державного секретаріату з міжнародних фінансових питань інформує відповідний податковий орган Швейцарії про результати процедури взаємної угоди і, якщо платник податків погодився, повідомляє його про виконання взаємної угоди автоматично (табл. 2, див. с. 152).

Розділ 4
ПРОЦЕДУРА ВЗАЄМНОГО УЗГОДЖЕННЯ В МЕХАНІЗМІ ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ЗОВНІШНІЙ ПОЛІТИЦІ ЄС ТА УКРАЇНИ

Важливим чинником впливу як на внутрішню, так і на зовнішню фінансову політику України є обраний нею євроінтеграційний вектор розвитку. Підписана у 2014 р. Угода про асоціацію між Україною, з одного боку, і Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншого (далі – Угода про асоціацію) окреслила тенденції поступового зближення сторін в економічній сфері.

У важкий час російсько-білоруської агресії проти України Європейська Рада 23.06.2022 ухвалила рішення про надання Україні статусу кандидата на членство в Європейському Союзі (далі – ЄС). З одного боку, це важливе рішення відкриває перед Україною значні перспективи, з іншого – вимагає виконання вимог з адаптації законодавства України до права Європейського Союзу та здійснення фундаментальних реформ, спрямованих на розбудову розвинутої і сталої демократії та ринкової економіки [46]. Отримання статусу кандидата на членство в ЄС сприяє запровадженню умов для посилених економічних і торговельних відносин, які вестимуть до поступової інтеграції України до внутрішнього європейського ринку, передовсім шляхом трансформації національного законодавства відповідно до європейських стандартів, включаючи ті, що стосуються фінансових питань [див.: 47, с. 366–367].

Як зазначено у Постанові Верховної Ради України «Про Звернення Верховної Ради України до держав-членів Європейського Союзу та інституцій Європейського Союзу щодо підтримки надання Україні статусу країни-кандидата на вступ до ЄС» від 19.06.2022, надання Україні статусу кандидата

та подальша інтеграція до ЄС стане важливим кроком для побудови мирної та процвітаючої Європи [48]. Але прискорений рух убік ЄС приховує і відповідні загрози: територія Співтовариства є конкурентною зоною, в якій правила конкуренції охоплюють всі сектори економіки, поряд з якими існують окремі спеціальні моделі їх застосування щодо певних секторів [49, с. 10]. Як зазначає Ерік Тодер, у світі постійно відбувається конкурентна боротьба за такі об'єкти, як пропозиція робочої сили, фінансовий та матеріальний капітал, нематеріальні активи, податкові надходження, природні ресурси. Означені об'єкти є базою для підвищення рівня життя населення. У конкурентній боротьбі за такі важливі і дефіцитні об'єкти сучасна політика оподаткування виступає ефективним інструментом отримання переваг над іншими країнами [див.: 50].

Водночас ЄС намагається втримати баланс шляхом встановлення такого співвідношення конкурентних переваг та антиконкурентних наслідків [49, с. 273], який унеможливлював би виникнення конфліктних ситуацій. Як зазначено в ст. 7 Угоди про асоціацію, сторони повинні поглиблювати свій діалог і співробітництво та сприяти поступовій конвергенції у сфері зовнішньої і безпекової політики, з-поміж іншого – Спільної політики безпеки і оборони (СПБО), а також розглядати питання недопущення конфліктів [51], зокрема і в галузі економіки, чутливою сферою якої є міжнародно-правові аспекти оподаткування. Тим більше, що розширення європейського інтеграційного утворення на Схід не створило передумов для поступу у розвитку податкової гармонізації. З'явилися нові перешкоди на шляху формування наднаціональної законодавчої бази щодо зближення податкових механізмів у ЄС – значні відмінності у рівнях економічного розвитку та розвитку ринкової інфраструктури його «старих» і «нових» учасників [52, с. 21–22].

Процеси глобалізації підвищують міжнародну мобільність факторів виробництва та збільшують чутливість інвестицій і бізнесу до оподаткування. Неузгоджені дії держав при встановлені податків, визначення їх складу, структури, механізму

справляння на своїй території призводить до виникнення відмінностей між країнами у рівні податкового навантаження. Послаблюючи податкове законодавство, уряди країн намагаються привабити іноземні інвестиції та водночас перешкоджають відтоку податкової бази за кордон, у результаті чого виникає конкуренція між державами у сфері оподаткування.

У широкому розумінні міжнародна податкова конкуренція розуміється як неузгоджене встановлення податків окремою державою, використання низьких податкових ставок, зменшення податкового навантаження з метою підвищення конкурентоспроможності національного бізнесу, збільшення ділової активності в державі та залучення до неї іноземних інвестицій і приваблення мобільних податкових баз [53, с. 97–98]. Можливо тому в ч. 2 ст. 127 Угоди про асоціацію зазначено, що кожна Сторона докладає необхідних зусиль для забезпечення впровадження міжнародних стандартів регулювання та нагляду у сфері фінансових послуг і для боротьби з ухиленням від сплати податків на всій її території [51].

Поштовхом для активнішого формування наднаціональної законодавчої бази стосовно уніфікації податкових механізмів учасників євроінтеграції стало завершення формування єдиного внутрішнього ринку. З метою усунення багаторазового оподаткування була прийнята низка податкових норм, а у 1990 р. – ухвалена Конвенція про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку із коригуванням прибутків пов'язаних осіб, яка регламентувала механізми уникнення подвійного оподаткування та полегшила пошук взаємоприйнятних рішень спірних питань, що виникають між податковими органами країн ЄС [52, с. 14].

Проблема уникнення подвійного оподаткування є важливою для України з огляду на її прагнення інтегруватись до ЄС. Як зазначено в Рекомендаціях з реалізації Плану дій BEPS (мінімальні стандарти) Міністерства фінансів України, усунення можливостей для міжнародного ухиляння від сплати податків та уникнення оподаткування, а також ефективне і дієве запобігання подвійному оподаткуванню є важливими для розбудови

міжнародної податкової системи, що підтримує економічне зростання [54]. План дій BEPS (BEPS – від англ. «Base Erosion and Profit Shifting») – це міжнародний проєкт Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та країн G20 із розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування [55]. Податкові конвенції є офіційними угодами між двома країнами про адміністрування оподаткування, коли національне податкове законодавство двох країн одночасно застосовується до певного питання або платника податків (наприклад, коли платник податків, який є резидентом однієї країни, отримує дохід із джерел в іншій). Податкові конвенції надають засоби для врегулювання на єдиній основі найпоширеніших проблем, які виникають у сфері міжнародного подвійного оподаткування [56]. Тому невід'ємною складовою роботи з питань Плану дій BEPS (крок 14) виступає вдосконалення механізмів урегулювання процедури взаємного узгодження, яка потрібна для належного застосування і тлумачення податкових угод, уникнення міждержавних податкових спорів. Процедура взаємного узгодження – критично важлива для належного застосування та тлумачення податкових угод, зокрема, щоб створити умови, за яких платники податків, які мають право на пільги за угодою, не підлягають оподаткуванню у будь-якій з держав-договірних сторін, що не відповідало б умовам угоди.

Розділ 5
ОКРЕМІ ПИТАННЯ ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ ЩОДО ПРОЦЕДУРИ ВЗАЄМНОГО УЗГОДЖЕННЯ (МАР)

1. Вимога наявності подвійного оподаткування як передумова для проведення МАР загалом або ж МАР на підставі другого речення п. 2 ст. 9 МПК ОЕСР зокрема.

Згідно з параграфом 13 коментаря до ст. 25 МПК ОЕСР (2017), «процедура взаємного узгодження також є застосовною за відсутності будь-якого подвійного оподаткування, яке суперечить Конвенції про уникнення подвійного оподаткування, якщо лише спірне оподаткування перебуває у прямій суперечності з положенням у відповідній Конвенції. Прикладом може слугувати ситуація, коли договірна норма надає виключну юрисдикцію щодо оподаткування певного типу доходу лише одній з договірних держав, але остання не використовує таке право через прогалини у внутрішньому законодавстві.

Аналогічне положення відтворене також у параграфі 12 коментаря до ст. 25 Типової конвенції ООН (2021), а також підтверджується у параграфі 44 розділу 4 Керівництва ООН з уникнення спорів та їх вирішення (2021). Альтернативним прикладом ситуації відсутності подвійного оподаткування, але наявності оподаткування не відповідно до договірних норм, що може призводити до МАР, є порушення вимог щодо недискримінації у ст. 24 МПК ОЕСР (2017).

Водночас важливо зазначити, що МАР на підставі п. 2 ст. 9 щодо пропорційного коригування є спеціальним випадком, а тому за загальними правилами юридичної техніки має превалювати над загальним правилом («lex specialis derogat generali»).

Як ідеться у параграфі 5 коментаря до ст. 9 МПК ОЕСР (2017), п. 2 ст. 9 розроблено з метою уникнення економічного

подвійного оподаткування (оподаткування одного й того самого доходу в різних платників податків), що принципово відрізняє МАР на підставі п. 1 ст. 25 та п. 2 ст. 9 МПК ОЕСР. У першому випадку наявність подвійного оподаткування не є обов'язковою, а у другому – має бути наявним економічне подвійне оподаткування, що підтверджується і формулюваннями п. 2 ст. 9 («where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State – and taxes accordingly – profits on which an enterprise of other Contracting State has been charged to tax…»).

Як пояснює Г. Кофлер, «термін «charged to tax» та використання сполучника «and» між «includes» та «taxes accordingly» може означати, що має бути наслідком випадок економічного подвійного оподаткування… Прибутки, віднесені на асоційоване підприємство, мають, отже, розглядатись як такі, що оподатковані в цілях п. 2 ст. 9 МПК ОЕСР та Типової конвенції ООН, якщо вони включені в оподатковуваний дохід в обох договірних державах». Крім того, «не є релевантним для застосування п. 2 ст. 9 МПК ОЕСР або Типової конвенції ООН те, чи податок дійсно був сплачений; достатнім є те, що прибуток включений в оподатковуваний дохід в обох договірних державах» [57, p. 675].

І хоча проведення пропорційного коригування і сформульовано як обов'язок договірних держав у п. 2 ст. 9 МПК ОЕСР, це не означає, що таке коригування є автоматичним лише на підставі факту проведення підвищувального коригування в іншій договірній державі: «…відповідне коригування є належним лише тоді, коли держава В [яка має провести пропорційне коригування] вирішує, що сума відкоригованого прибутку коректно відображає прибутки, які були б, якби транзакції проводились за принципом «витягнутої руки» (п. 6 коментаря до ст. 9 МПК ОЕСР (2017)).

Аналогічне положення відтворене також у параграфі 7 коментаря до ст. 9 Типової конвенції ООН (2021), а також підтверджується у параграфі 29 розділу 4 Керівництва ООН з уникнення спорів і їх урегулювання (2021) та п. 4.35 розділу IV Настанов ОЕСР з трансфертного ціноутворення (2022). Останнє із зазначених

положень уточнює: «Згідно із параграфом 2 ст. 9 [МПК ОЕСР], податкове відомство має здійснити пропорційне коригування лише тією мірою, якою вважає початкове коригування виправданим як в принципі, так і в частині суми. Незобов'язуюча природа пропорційного коригування є необхідною настільки, що одне податкове відомство не змушується приймати результати довільного чи специфічного коригування іншої держави. Це також важливо для забезпечення фіскального суверенітету кожної держави-члена ОЕСР».

На підставі викладеного можна зробити висновок, що пропорційне коригування є обов'язком тією мірою, якою дотримані такі критерії: (1) відповідність суб'єктній сфері дії п. 1 ст. 9 МПК ОЕСР або Типової конвенції ООН, тобто оподаткування стосується саме асоційованих підприємств; (2) наявний факт економічного подвійного оподаткування, що передбачає включення відповідного доходу до оподатковуваного доходу в обох договірних державах; (3) держава, яка повинна його провести, погоджується як з відповідністю такого коригування загалом, так і його сум, зокрема, принципу «витягнутої руки».

Як зазначається у Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення (2022) (параграф 4.32 розділу IV): «Також можливо, що перше податкове відомство погодиться зменшити (чи усунути) початкове коригування як частина консультаційного процесу [в рамках МАР] з другим [іншим] податковим відомством, у випадку чого відповідне пропорційне коригування зменшується (або навіть стає необов'язковим)».

За необхідності зниження рівня імперативності вимог щодо проведення пропорційного коригування доцільним у подальшій договірній практиці може бути використання підходу, запропонованого у п. 8 коментаря до ст. 25 Типової конвенції ООН (2021): «Деякі держави мають ту точку зору, що може бути бажаним усунення обов'язку здійснення пропорційного коригування, якщо інша договірна держава здійснила коригування трансфертних цін. Такий підхід може бути реалізований через зміну слова «має» (shall) на «може» (may) в параграфі 2 [ст. 9]».

Паралельним кроком може стати висловлення позиції України як держави, яка не є членом ОЕСР, до ст. 25 МПК ОЕСР, що подібне за змістом застереженню Італії: «Італія зберігає за собою право включати у власні договори положення відповідно до якого вона здійснюватиме коригування на підставі п. 2 ст. 9 лише згідно з процедурою, передбаченою статтею щодо [процедури] взаємного узгодження у відповідному договорі» (подібний підхід запропонований у ст. 14(3)(b)(ii) MLI).

З іншого боку, як уже зазначалось, формулювання п. 2 ст. 9 МПК ОЕСР та Типової конвенції ООН безпосередньо вказують на те, що передумовою для проведення МАР у відповідних випадках є наявність економічного подвійного оподаткування. За таких умов договірні норми, аналогічні п. 2 ст. 9 обох модельних актів, виключають можливість порушення МАР з питань проведення пропорційного коригування, якщо контрагент є резидентом безподаткової юрисдикції, з якою Україна має чинний договір про уникнення подвійного оподаткування.

Оскільки відповідні положення зафіксовані у договірних нормах, які мають пріоритет у застосуванні щодо внутрішньодержавних норм, то цей факт знижує рівень необхідності у дублюванні їх на рівні внутрішньодержавного законодавства. Зокрема, п. 5 розділу ІІІ Порядку розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження та вимог до заяви, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 820 від 30.12.2020 (далі – Порядок МАР), вказує, що підставою для відмови в розгляді заяви є «відсутність порушення прав платника податків, передбачених міжнародним договором».

2. Можливість проведення пропорційного коригування у тому випадку, коли суб'єкти господарювання (нерезидент та резидент України) відповідають критеріям пов'язаності, але при цьому не досягають кількісних порогів, передбачених ст. 39.2.1.7 ПКУ.

Вимоги ст. 39.2.1.7 ПКУ за своєю суттю передбачають те, що операції будуть визнаватись контрольованими не просто

на підставі відповідності якісним критеріям, передбаченим ст.ст. 39.2.1.1 та 39.2.1.5 ПКУ, але і при обов'язковому перевищенні встановлених кількісних порогів. У іншому випадку операції не визнаються контрольованими, а отже, на них не поширюються вимоги щодо подання звітності з ТЦО тощо.

Незважаючи на те, що п. 2 ст. 9 МПК ОЕСР та Типової конвенції ООН безпосередньо у тексті не містить відсилки до п. 1 ст. 9, але параграф 5 коментаря до ст. 9 МПК ОЕСР чітко вказує на наявність відповідного системного взаємозв'язку з поняттям «асоційовані підприємства» у зазначеному вище пункті.

Зі свого боку, параграф 2 коментаря до ст. 9 МПК ОЕСР чітко обмежує сферу застосування п. 1 ст. 9 МПК ОЕСР тільки відносинами між асоційованими підприємствами: «Положення цього пункту застосовуються лише якщо спеціальні умови створені чи накладені на два підприємства».

Окремі складові елементи терміна «асоційовані підприємства» в контексті критеріїв пп. «а» чи «б» п. 1 ст. 9 МПК ОЕСР не передбачають детального роз'яснення у положеннях як власне відповідних модельних актів, так і офіційних коментарях до них (наприклад, концепція контролю), зосібна стосовно будь-яких мінімальних кількісних порогів для визнання їх контрольованими. Як наслідок, їх зміст повинен встановлюватись з урахуванням вимог національного законодавства на підставі п. 2 ст. 3 МПК ОЕСР та Типової конвенції ООН, якщо контекст не вимагає іншого або компетентні органи не домовилися про інше в рамках процедури взаємного узгодження.

На підставі викладеного, якщо вимоги договірних норм щодо асоційованих підприємств, наявності економічного подвійного оподаткування та встановлених часових рамок (якщо такі передбачені) дотримані, то факт наявності кількісних порогів на рівні національного законодавства при кваліфікації операцій як контрольованих не повинен впливати на можливість ініціювати МАР щодо проведення пропорційного коригування за запитом іншої договірної сторони.

3. Можливість ініціювання МАР на підставі п. 2 ст. 9 МПК ОЕСР у випадку, якщо договірна юрисдикція включена до переліку держав (юрисдикцій) для цілей пп. «в» п. 39.2.1.1 ПКУ.

Оскільки пп. «в» п. 39.2.1.1 ПКУ не передбачає прив'язки до відповідності залучених осіб критеріям асоційованих підприємств у контексті п. 1 ст. 9 МПК ОЕСР та Типової конвенції ООН, то контрольовані операції, визначені на підставі єдино такого критерію, як включення юрисдикції до переліку держав (юрисдикцій) для цілей пп. «в» п. 39.2.1.1 ПКУ, не можуть охоплюватись сферою дії п. 2 ст. 9 МПК ОЕСР чи Типової конвенції ООН.

З таким підходом погоджується і Г. Кофлер: «Модельні конвенції ОЕСР та ООН безпосередньо не згадують коригування з трансфертного ціноутворення, передбачені в національному праві, у тих випадках, які містяться за межами п. 1 ст. 9 МПК ОЕСР та Типової конвенції ООН… в ситуаціях за межами суб'єктного складу п. 1 ст. 9 МПК ОЕСР та Типової конвенції ОЕСР, договір про уникнення подвійного оподаткування не повинен обмежувати суверенну можливість держави резидентства коригувати прибутки безвідносно до стандарту «витягнутої руки» тією мірою, якою такі коригування залишатимуться у межах положень про заборону дискримінації, передбачених ст. 24 МПК ОЕСР та Типової конвенції ООН» [57, 605].

У такому випадку економічного подвійного оподаткування доступною можливістю для проведення пропорційного коригування в іншій державі є використання МАР на підставі другого речення п. 3 ст. 25 (механізм проведення консультацій щодо випадків подвійного оподаткування, не охоплених договірними нормами). Крім того, необхідно враховувати, що тригером тут є саме подвійне оподаткування, з-поміж іншого й економічне, – за його відсутності МАР на підставі другого речення п. 3 ст. 25 не може бути ініційований.

4. Доцільність встановлення часових обмежень щодо імплементації досягнутих домовленостей за результатами процедури взаємного узгодження.

Переважна більшість договорів України про уникнення подвійного оподаткування містять у положеннях, аналогічних ст. 25 МПК ОЕСР, виняток, передбачений другим реченням п. 2 ст. 25 МПК ОЕСР. Тут ідеться, що досягнуті в рамках МАР домовленості мають бути імплементовані безвідносно до будь-яких часових обмежень, встановлених у національному законодавстві договірних юрисдикцій.

З урахуванням положень другого речення п. 2 ст. 16 MLI, зазначений вище виняток відсутній у договорах України лише з Азербайджаном, Бразилією, Канадою, Індонезією, Катаром, Мексикою, Швейцарією, Іспанією.

Як бачимо, більшість договорів України про уникнення подвійного оподаткування відображають підхід, аналогічний другому реченню п. 2 ст. 25 МПК ОЕСР, а згідно з п. 3.2 ст. 3 норми міжнародних договорів превалюють над нормами національного податкового законодавства. А тому можна стверджувати, що закріплення часових обмежень для імплементації досягнутих домовленостей у рамках МАР на рівні національного законодавства порушуватиме вимоги договірних норм та вимог.

Альтернативним шляхом є перегляд усталеної договірної практики України з внесенням відповідних змін, а також зміна позиції щодо другого речення п. 2 ст. 16 MLI (наприклад, аналогічних рекомендаціям у параграфі 10 коментаря до ст. 9 МПК ОЕСР та параграфі 62 коментаря до ст. 7 МПК ОЕСР).

Окремо необхідно зазначити, що положення D.3 з переліку мінімальних стандартів Action 14 в рамках кампанії з протидії BEPS прямо зобов'язують держави використовувати договірній практиці один із описаних вище підходів.

Водночас доцільно звернути увагу на параграф 39 коментаря до ст. 25 МПК ОЕСР: «Метою останнього речення п. 2 [ст. 25 МПК ОЕСР] є надання можливості країнам з часовими

обмеженнями на коригування нарахувань і податкових відшкодувань в їх національному праві виконати домовленість, незважаючи на такі обмеження. Такі держави, що не можуть з конституційних чи інших правових підстав порушити часові обмеження в національному праві, можуть включити у взаємні домовленості [за результатами МАР] такі часові ліміти, які є прийнятими на рівні національного законодавства…». Такий підхід не є ідеальним, зважаючи на таке: «Припускаючи, що взаємні домовленості [за результатами МАР] можуть утворювати наступну практику, спірним є те, чи договір [про уникнення подвійного оподаткування] може навіть бути змінений за допомогою таких засобів» [57, с. 164].

5. Обов'язковість проведення МАР на підставі положень, аналогічних другому реченню п. 2 ст. 10 та другому реченню п. 2 ст. 11 МПК ОЕСР.

Як констатують сучасні дослідники, «…немає обов'язку компетентних органів укладати такі взаємні домовленості стосовно або режиму оподаткування (індивідуальна оцінка або утримання [податку]), або рівня оподаткування (пряме застосування зменшеної податкової ставки чи застосування повної ставки з наступним відшкодуванням) … Відсутність відповідного речення [др. реч. п. 2 ст. 10 чи др. реч. п. 2 ст. 11] не впливає на дійсність договору, як і відсутність взаємної домовленості, досягнутої для встановлення режиму застосування відповідних статей. Договірні держави вільні у визначенні та застосуванні їхніх процедурних правил на підставі національного права та можуть укладати взаємні домовленості на підставі п. 3 ст. 25 [МПК ОЕСР] застосовного податкового договору» [57, p. 123, 124].

Отже, компетентні органи договірних держав самостійно визначають доцільність укладення взаємних домовленостей на підставі положень, аналогічних другого речення п. 2 ст. 10 та другого речення п. 2 ст. 11 МПК ОЕСР, а також першого речення п. 3 ст. 25 МПК ОЕСР, з урахуванням вимог національного законодавства, тобто це є їхнім правом, а не обов'язком.

ВИСНОВКИ

1. Процедура взаємного узгодження за рахунок можливості застосування договірних норм у сфері оподаткування є надзвичайно важливим елементом. З метою забезпечення єдності підходів держав у контексті вдосконалення нормативних засад та механізму проведення процедури взаємного узгодження напрацьовано низку заходів, об'єднаних у чотири групи, які становлять мінімальний стандарт: 1) запобігання спорам; 2) доступ до процедури взаємного узгодження; 3) врегулювання спорів у межах процедури взаємного узгодження; 4) імплементація угод, досягнутих за результатами процедури взаємного узгодження.

2. Проведене дослідження дає підставу припустити можливість імплементації в Україні кращих практик, запропонованих експертами ОЕСР в рамках МПК ОЕСР та коментарів до неї, а саме:

– надати можливість ініціювати процедуру взаємного узгодження не лише за фактом оподаткування не відповідно до договірних норм, але й до такого оподаткування, зумовленого діями чи рішеннями інших, аніж контролюючі органів влади;

– запровадити можливість ініціювання процедури взаємного узгодження паралельно з ініціюванням адміністративного або судового оскарження, але з обов'язковою імплементацією однієї з двох запропонованих моделей співвідношення відповідних процедур, описаних у параграфі 24 коментаря до ст. 25 МПК ОЕСР;

– уточнити дату початку відліку трирічного строку для подання заяви про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження у інших випадках, аніж оскарження результатів податкової перевірки. Наприклад, з моменту, коли платник дізнався, або повинен був дізнатися про порушення норми угоди про усунення подвійного оподаткування;

– запровадження обов'язковою умовою прийняття результатів процедури взаємного узгодження платником податків відмову від подальшого судового оскарження питань, урегульованих у рамках домовленостей компетентних органів;

– нормативне закріплення можливості проведення багатосторонньої процедури взаємного узгодження у положеннях вітчизняного законодавства;

– запровадження можливості проведення прискореної процедури компетентним органом у випадку питань, що мають повторювану природу в діяльності платника податків.

3. Незважаючи на наявність значного досвіду, нормативний механізм Австралії щодо проведення процедури взаємного узгодження не виключає наявності окремих положень, які потребують удосконалення:

– імплементація домовленостей, досягнутих у рамках процедури взаємного узгодження;

– можливість ініціювання платниками податків процедури взаємного узгодження протягом щонайменше трьох років;

– часові та ресурсні витрати платника податків, пов'язані з процедурою взаємного узгодження.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf (дата звернення: 20.06.2022).

2. Lombardo, M. The Mutual Agreement Procedure (Art. 25 OECD MC) – A Tool to Overcome Interpretation problems? *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*. Ed. by M. Schilcher and P. Weninger. Wien : LINDE, 2008. Pp. 457–480.

3. Christians, A. How Nations Share. Indiana Law Journal. 2012. Vol. 87. Pp. 1407–1453.

4. Селезень П. О. Сутність, еволюція та роль взаємоузгоджувальної процедури як механізму вирішення податкових спорів. *Міжнародні відносини: теоретико-практичні аспекти*. 2018. № 2. С. 160–172.

5. Ismer, R. Article 25. Mutual Agreement Procedure. *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*. Ed. by E. Reimer, A. Rust.4th ed. Vol. 2. Alphen aan den Rijn : Wolters Kluwer, 2015. Pp. 1735–1826.

6. Knittel, M. Articles 25, 26 and 27 – Administrative Cooperation. *History of Tax Treaties. The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Ed. by T. Ecker and G. Ressler. Wien : Linde, 2011. Pp. 685–713.

7. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24.11.2016. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#Text (дата звернення: 27.06.2022).

8. Ault, H. Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure. Paper No. 8-A, May 2013. 29 p. URL: http://www.un.org/esa/ffd/tax/2013TMTTAN/ Paper8A_Ault.pdf (last assessed: 05.02.2018).

9. Public Discussion Draft BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE 18 December 2014 – 16 January 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draftaction-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf

10. OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and

Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. URL: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en (дата звернення: 27.06.2022).

11. BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Reviewed Documents, October 2016. Paris: OECD Publishing, 2016. 59 p.

12. Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes. Centre for Tax Policy and Administration, February 2007. 52 p. URL: https://www.oecd.org/ctp/dispute/ 38055311.pdf (Last assessed: 05.02.2018).

13. 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-disputeresolution-mechanisms-more-effective.pdf

14. Gurría, Angel. Setting Global Standards: The OECD, the G20 and the International Tax Agenda (delivered at the Forum for New Diplomacy, November 2014). URL: https://www.oecd.org/tax/settingglobalstandardstheoecdtheg20andtheinternationaltaxagendaforumfornewdiplomacy.htm [Accessed on 08.06.2022].

15. Ash, Elliot & Marian, Omri. Who is Making International Tax Law? URL: https://www.law.ox.ac.uk/business-law-blog/blog/2019/05/who-making-international-tax-law [Accessed on 08.06.2022].

16. Hearson, Martin. Transnational expertise and the expansion of the international tax regime: imposing 'acceptable' standards, *Review of International Political Economy*. 2018. URL: https://www.researchgate.net/publication/327944069_Transnational_expertise_and_the_expansion_of_the_international_tax_regime_imposing_'acceptable'_standards [Accessed on 08.06.2022].

17. Vann, Richard. International Tax Policy and International Tax Institutions: Never the Twain? *Current Tax Treaty Issues: 50th Anniversary of the International Tax Group*. Ed. by G. Maisto. Amsterdam: IBFD, 2020. Pp. 41–76.

18. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version (as it read on 21 November 2021)*. Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p.

19. *UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021*. N.-Y.: UN, 2021. 911 p.

20. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text [Дата доступу: 08.06.2021].

21. Порядку розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження та вимоги до заяви : наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2020 № 820. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0305-21#Text [Дата доступу: 08.06.2021].

22. Положення про Державну податкову службу України : Постанова КМУ від 06.03.2019 № 227 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#n15 [Дата доступу: 08.06.2021].

23. Kasianenko, L., Umrykhina, I. Mutual Agreement Procedure in Ukraine. *Krakowskie Studia Małopolskie*. 2021. No. 2 (30). Pp. 51–65.

24. Угода між Урядом України і Урядом Ісламської Республіки Іран про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 22.05.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/364_709#Text [Дата доступу: 08.06.2021].

25. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Індонезія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 11.04.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/360_689#Text [Дата доступу: 08.06.2021].

26. Венская конвенция о праве международных договоров от 23.05.1969. URL: https://www.un.org/ru/documents/decl_conv/conventions/law_treaties.shtml [Дата доступа: 09.06.2022].

27. *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) (February 2007 version)*. Paris: OECD, 2007. URL: https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf [Accessed on 08.06.2021].

28. *BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective – 2020 Review*. Paris: OECD, 2020. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-beps-action-14-2020-review-november-2020.pdf [Accessed on 10.06.2022].

29. Markham, M. Australia. *Tax Treaty Arbitration*. Ed. by M. Lang et al. Amsterdam: IBFD, 2020. Pp. 37–62. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tta/html/tta_c02.html [Accessed on 05.04.2022].

30. APA and MAP Statistics. URL: https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/in-detail/advance-pricing-arrangements/?page=13#APA_and_MAP_statistics [Accessed on 05.04.2022].

31. Markham, M. Are Advance Pricing Agreements Experiencing a Renaissance as a Dispute Resolution Mechanism in the Era Following the OECD/G20's Base Erosion and Profit Shifting Initiative? *Bulletin for*

International Taxation. 2020. Vol. 74. No. 1. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2020_01_o2_5.html%23bit_2020_01_o2_5 [Accessed on 05.04.2022].

32. OECD. *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Australia (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*. Paris: OECD Publishing, 2021. 103 p.

33. OECD. *Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction for 2020. Australia*. URL: https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-australia.pdf [Accessed on 05.04.2022].

34. *When you can request a MAP*. URL: https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Mutual-agreement-procedure/?page=3#When_you_can_request_a_MAP [Accessed on 05.04.2022].

35. Federal Register of Legislation. *Income Tax Assessment Act 1936*. URL: https://www.legislation.gov.au/Details/C2022C00106 [Accessed on 05.04.2022].

36. *How you request a MAP*. URL: https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Mutual-agreement-procedure/?page=4#How_you_request_a_MAP [Accessed on 05.04.2022].

37. Federal Register of Legislation. *Income Tax Assessment Act 1997*. URL: https://www.legislation.gov.au/Details/C2022C00055 [Accessed on 05.04.2022].

38. *MAP stages*. URL: https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Mutual-agreement-procedure/?page=6#Competent_authority_mutual_agreement [Accessed on 05.04.2022].

39. Markham, M. New Developments in Dispute Resolution in International Tax. *Revenue Law Journal*. 2017. Vol. 25. Issue 1. Art. 4. Pp. 1–28.

40. Grieve, S. Australia – Transfer Pricing & Dispute Resolution. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_au_chaphead.html [Accessed on 05.04.2022].

41. Antonio Pastor Palomar. La solución de controversias de doble imposición en españa: una práctica convencional peculiar encaminada al arbitraje. *Revista Española de Derecho Internacional*. 2018. № 70. P. 261–284.

42. Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa: Real Decreto 1794/2008 de 03.11.2008. URL: https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2008-18544

43. Оподаткування компаній / BEPS. Офіційний сайт Державного секретаріату міжнародних фінансів. URL: https://www.sif.admin.ch/sif/en/home/multilateral-relations/company-taxation-beps.html. (дата звернення: 27.06.2022).

44. Інформаційний бюлетень щодо процедури взаємної угоди (PDF, 208 kB, 07.06.2018). URL: https://www.sif.admin.ch/sif/en/home/bilateral-relations/tax-agreements/double-taxation-agreements/mutual-agreement-procedure.html (дата звернення: 27.06.2022).

45. Mutual agreement procedure based on Swiss double taxation agreements 2020 statistics. URL: https://www.sif.admin.ch/sif/en/home/bilateral-relations/tax-agreements/double-taxation-agreements/mutual-agreement-procedure.html (дата звернення: 30.06.2022).

46. Про деякі заходи щодо виконання зобов'язань України у сфері європейської інтеграції : Постанова Верховної Ради України від 29 липня 2022 р. № 2483-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2483-20#Text (дата звернення: 12.10.2022).

47. Вайцеховська О. Р. Міжнародний фінансовий правопорядок: теоретичні засади та актуальні проблеми в умовах глобалізації : дис. … д-ра юрид. наук. Харків, 2020. 489 с.

48. Про Звернення Верховної Ради України до держав-членів Європейського Союзу та інституцій Європейського Союзу щодо підтримки надання Україні статусу країни-кандидата на вступ до ЄС : Постанова Верховної Ради України від 19.06.2022 № 2298-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2298-20#Text (дата звернення: 26.09.2022).

49. Вовк Т. В., Перемот С. В. Система конкурентного законодавства Європейського Союзу. Правове регулювання правил конкуренції в Україні. Шляхи адаптації законодавства України. Київ : РВА «Тріумф», 2006. 416 с.

50. Безпалько І. Р. Аналіз конкурентоспроможності податкової системи України в сучасних глобалізаційних умовах. *Ефективна економіка.* 2015. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2015/26.pdf (дата звернення: 12.10.2022).

51. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони 27.06.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n204 (дата звернення: 30.09.2022).

52. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кощук Т. В. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : монографія / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 236 с.

53. Цимбалюк І. О. Міжнародна податкова конкуренція: перспективи та реалії. *Вісник Приазовського державного технічного університету: зб. наукових праць*. Маріуполь, 2012. Вип. 24. С. 96–104.

54. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf (дата звернення: 13.10.2022).

55. План дій BEPS. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf (дата звернення: 12.10.2022). 6.9 Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони 27.06.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n204 (дата звернення: 30.09.2022).

56. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). OECD. URL: https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf (дата звернення: 12.10.2022).

57. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (ed. by E. Reimer & A. Rust), 2015.

Наукове видання

МІЖНАРОДНІ ДОГОВОРИ УКРАЇНИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

Монографія

За загальною редакцією
доктора юридичних наук, професора *Л. Д. Тимченка*

Технічний редактор *Оксана Гринюк*
Дизайн обкладинки *Анастасія Юдашкіна*
Верстання *Олена Данильченко*

Підписано до друку 27.12.2024 р. Формат 60х84/16.
Папір офсетний. Гарнітура Droid. Цифровий друк.
Ум. друк. арк. 10,11. Наклад 300. Замовлення № 073м-1224.
Віддруковано з готового оригінал-макета.

Видавництво і друкарня – Видавництво «Юридика»
65101, Україна, м. Одеса, вул. Інглезі, 6/1
Тел.: +38 (095) 934 48 28, +38 (097) 723 06 08
E-mail: mailbox@juridica.od.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 7653 від 18.08.2022 р.