МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ
ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

RESEARCH INSTITUTE OF
FISCAL POLICY

СПІЛЬНІ ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ ЗА УЧАСТЮ ПРЕДСТАВНИКІВ РІЗНИХ ДЕРЖАВ ТА ЇХНЄ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ



Ірпінь
2021

УДК 347.73:336.22
ББК 67.402.23
С_72

Рекомендовано до друку Вченою радою Університету державної фіскальної служби України (протокол № 9 від 26.08.2021)

Рецензенти:
К. О. Савчук – старший науковий співробітник Інституту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, к.ю.н., с.н.с.;
Ю. І. Аністратенко – професор кафедри фінансового права Університету ДФС України, д.ю.н., доцент;
С. І. Федчук – провідний науковий співробітник відділу дослідження міжнародної податкової конкуренції НДЦ ПО НДІ ФП, к.ю.н., с.н.с.

Авторський колектив: *Л. Д. Тимченко*, д.ю.н., професор; *О. В. Драган,* д.ю.н., доцент; *Л. А. Задорожня,* к.е.н.; *М. В. Кармаліта*, д.ю.н., доцент; *П. О. Селезень*, к.ю.н., с.н.с.

С_72 **Спільні податкові перевірки за участю представників різних держав та їхнє нормативно-правове забезпечення** / Драган О. В., Задорожня Л. А., Кармаліта М. В., Селезень П. О.; за заг. ред. Л. Д. Тимченка. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 70 с.

ISBN 978-966-337-598-4

У виданні визначено сутність та види спільних податкових перевірок, проаналізовано основні рекомендації щодо їхнього проведення від провідних міжнародних об'єднань (ОЕСР, Форум з податкового адміністрування та ін.); визначено переваги та можливі виклики у використанні потенціалу спільних податкових перевірок у контексті забезпечення балансу приватного і публічного інтересу у сфері оподаткування; узагальнено та охарактеризовано досвід проведення спільних податкових перевірок у зарубіжних країнах; сформульовано пропозиції щодо створення належних нормативно-правових засад проведення спільних податкових перевірок в Україні.

Видання розраховане на широке коло читачів, насамперед науковців, працівників Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, фахівців-практиків, яких цікавить міжнародне співробітництво у сфері оподаткування, викладачів, студентів.

ISBN 978-966-337-598-4 УДК 347.73:336.22
ББК 67.402.23
С_72

© Науково-дослідний інститут фіскальної політики, 2021.
© Л. Д. Тимченко, О. В. Драган, Л. А. Задорожня, М. В. Кармаліта, П. О. Селезень, 2021.

ЗМІСТ

ВСТУП 4

1. СПІЛЬНІ ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ ЯК МЕХАНІЗМ АДМІНІСТРАТИВНОЇ СПІВПРАЦІ: СУТНІСТЬ, ПЕРЕВАГИ ТА ВИКЛИКИ 6

2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ІНСТИТУТУ СПІЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК: СВІТОВИЙ ДОСВІД 20

2.1. Нормативно-правове регулювання проведення спільних податкових перевірок в Індонезії 20

2.2. Правові засади організації та здійснення спільних податкових перевірок у Німеччині 29

3. ІНСТИТУТ СПІЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ЯК ПЕРСПЕКТИВНИЙ ІНСТРУМЕНТ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВОЇ СПІВПРАЦІ УКРАЇНИ З ПОДАТКОВИХ ПИТАНЬ 43

ВИСНОВКИ 56

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 65

ДОДАТКИ 69

ВСТУП

Спільні податкові перевірки є новою формою адміністративного співробітництва, що передбачає одночасну контрольну діяльність представників двох і більше податкових відомств різних держав (юрисдикцій) щодо компаній, які функціонують на їхніх територіях та провадять транскордонну економічну діяльність. Перевагами використання потенціалу спільних податкових перевірок є підвищення якості контрольно-перевірочної роботи, зниження корупційних ризиків та ймовірності виникнення податкових спорів.

Позитивний досвід у використанні подібних механізмів уже мають Австралія, Італія, Німеччина, Сполучене Королівство, ПАР та США. Потенціал спільних податкових перевірок визнається ОЕСР, МВФ, ЄС, ІОТА.

У цьому контексті Україна вже нині має розпочати активно працювати над тим, щоб створити належні нормативні засади здійснення спільної податкової перевірки, що як процедурний механізм, з одного боку, підвищить ефективність податкового контролю за рахунок всебічного дослідження платника податків, а з іншого – зменшить вплив корупціогенних факторів.

На цьому етапі для України впровадження інструментарію спільних податкових перевірок дасть змогу забезпечити належний рівень правової визначеності у податкових правовідносинах, пов’язаних із:

1) трансфертним ціноутворенням;

2) діяльністю постійних представництв;

3) застосуванням положень договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Закордонні дослідження з аналогічної тематики, зважаючи на такі об’єктивні перешкоди, як лінгвістичний бар’єр та відсутність прив’язки до національних правової та податкової систем, не можуть вважатися такими, що передбачають глибокий аналіз використання потенціалу проведення спільних податкових перевірок в Україні.

Наукове видання вирізняється серед попередніх наукових досліджень тим, що:

1) відображає спробу комплексної характеристики спільної податкової перевірки як процедурного механізму;

2) ураховує рекомендації ОЕСР щодо сприяння спільним податковим перевіркам (Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty), оскільки вони є важливою формою контролю та адміністративного співробітництва у практиці провідних держав світу;

3) базується на узагальненні актуальних підходів до правотворчої та правозастосовної практики провідних держав світу.

З урахуванням викладеного наукові результати, що містяться у виданні, становлять одну з перших спроб дослідити таку форму контролю та адміністративного співробітництва держав, як спільні податкові перевірки, і розробити пропозиції для забезпечення належних нормативних засад її здійснення в Україні. Вони не мають аналогів у вітчизняній і зарубіжній практиці.

Сформульовані висновки та результати, отримані під час проведення дослідження, можуть бути використані для вдосконалення концептуальних засад державної політики у сфері адміністрування податків і зборів та у контексті нормотворчої діяльності. Також запровадження інституту спільних податкових перевірок може сприяти підвищенню визначеності у сфері міжнародного оподаткування.

1. СПІЛЬНІ ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ ЯК МЕХАНІЗМ АДМІНІСТРАТИВНОЇ СПІВПРАЦІ: СУТНІСТЬ, ПЕРЕВАГИ ТА ВИКЛИКИ

Масштабні зміни у міжнародному оподаткуванні, зростання рівня глобалізації національних економік та необхідність у здійсненні належного податкового контролю за транскордонними операціями зумовлюють пошуки міжнародним співтовариством нових та дієвих інструментів міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування. Як зазначають експерти МВФ та ОЕСР, перспективним у цьому контексті може стати широке використання досвіду проведення спільних податкових перевірок, що сприятиме забезпеченню належного рівня податкової визначеності. Спільні податкові перевірки мають наслідком «більш швидке вирішення проблемних питань, простіше встановлення фактів та більш ефективне дотримання визначених вимог»[1].

Обмеженість досвіду використання такого інструменту, як спільні податкові перевірки у поєднанні з їхнім відносно недавнім виникненням, зумовлює низький рівень зацікавленості науковців у дослідженні відповідної проблематики, у т. ч. і в Україні. Проте такий підхід навряд чи є виправданим з погляду як потреб практики, так і уваги міжнародного співтовариства до спільних податкових перевірок як перспективного процедурного механізму міжнародної співпраці. Серед вузького кола дослідників, які звертали увагу на відповідну проблематику, можна виокремити роботи Т. Мейкмана, І. Бьоргерс, Д. Кріклівая, М. Браун, Ш. Грейл, Ш. Шмітц та Т. Ейсгрубер.

Згідно із визначенням, запропонованим ОЕСР, під поняттям «спільна податкова перевірка» (*joint tax audit*) розуміється процедурний механізм, у межах якого «дві чи більше держави спільно об'єднуються навколо створення єдиного підрозділу з аудиту для перевірки питання (питань)/транзакції (транзакцій) компанії чи індивіда з транскордонною бізнес-діяльністю, у т. ч. можливих транскордонних транзакцій за участю афілійованих компаній, створених у

[1] Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017. 114 p. P. 55. URL: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

залучених державах, у межах якого платник податків спільно робить презентації та надає інформацію залученим юрисдикціям, а відповідний підрозділ представників компетентного органу від кожної із залучених держав, які прагнуть вирішити потенційні труднощі / безвихідні ситуації»[2].

Першопрохідцями у проведенні спільних податкових перевірок стали держави-учасниці Спільного центру міжнародних податкових гаваней (*Joint International Tax Shelter Information Centre*), який був створений 2004 р. за ініціативою Австралії, Канади, Сполученого Королівства та США[3]. Так, одними з перших спільну податкову перевірку провели США, які 2011 р. ініціювали використання відповідного інструменту у відносинах з Австралією[4]. На сьогодні такий інструмент набуває все більшого поширення – і не лише серед країн англосаксонської правової сім'ї. Так, за даними на початок 2020 р. у світі з 232 ініційованих спільних податкових перевірок 123 вже завершено, а 109 – усе ще тривають. Водночас, 113 із загальної кількості відповідних перевірок було ініційовано Німеччиною, що вказує на те, що спільні податкові перевірки вийшли за межі англосаксонської правової сім'ї[5].

Якщо говорити про транснаціональні компанії, які ставали об'єктом спільних податкових перевірок, то серед них, зокрема, можна вказати на Sony, яка проходила перевірку щодо дотримання вимог з ПДВ у ЄС. Така перевірка була ініційована Нідерландами і передбачала залучення Франції, Німеччини та двох інших країн (при цьому Сполучене Королівство відмовилося від участі у такій перевірці)[6].

---

[2] Six Meeting of the OECD Forum on Tax Administration – Joint Audit Participants Guide, September 2010. Paris: OECD, 2010. 15 p. P. 4. URL: http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

[3] Gilleard, M. Why joint audits are yet to take off. *International Tax Review*. May 31, 2012. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbsbdr8c5ncz/why-joint-audits-are-yet-to-take-off (Last accessed: 04.04.2020).

[4] Burgers, I., Criclivaia. D. Joint Tax Audits : Which Countries Benefit Most? *World Tax Journal*. 2016. Vol. 8. No. 3. Pp. 306-355. P. 313.

[5] Braun, M.,Greil, S., Schmitz, S., Eisgruber, T. Joint Audits : the German Experience. *International Tax Review*. February 20, 2020. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1kbl668sbt1l8/joint-audits-the-german-experience (Last accessed: 04.04.2020).

[6] Gilleard, M. Why joint audits are yet to take off. *International Tax Review*. May 31, 2012. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbsbdr8c5ncz/why-joint-audits-are-yet-to-take-off (Last accessed: 04.04.2020).

На потребі у використанні спільних податкових перевірок як перспективного механізму міжнародної співпраці у сфері оподаткування наголошує і Європейська комісія на прикладі трансфертного ціноутворення. Основною проблемою у цьому разі є те, що країни не завжди мають спільний інтерес у сфері трансфертного ціноутворення. Це через те, що з метою уникнення подвійного оподаткування проведені коригування в одній державі мають бути враховані в іншій державі, що може зменшувати податкову базу останньої, а отже, вона може прагнути уникнути прийняття таких коригувань. За таких обставин «очевидно, що у сфері трансфертного ціноутворення критичною обставиною для досягнення успішного результату, тобто уникнення подвійного оподаткування, є форма співпраці, яка виходить за межі простого обміну інформацією та одночасного здійснення контролю … Формою такої посиленої співпраці у цьому контексті може бути спільна перевірка …»[7].

Своєю чергою, нідерландські дослідники Г. де Бонт та Л. ван дер Хел – ван Дайк Ра вказують на те, що потреба у спільних податкових перевірках, на противагу звичайному обміну податковою інформацією, не обмежується лише сферою трансфертного ціноутворення. «Обмін податковою інформацією є основою для міжнародної податкової співпраці. Без належних правових засад обміну інформацією держави були б не в змозі комунікувати одна з одною щодо транскордонних податкових питань. Водночас іноді необхідно більше, ніж просто обмін податковою інформацією, для належного вирішення міжнародних податкових питань. Завдяки комплексності транскордонних проблем може, наприклад, виникати зацікавленість у податківців у присутності в іншій державі для того, щоб мати змогу пояснити їхній запит на інформацію»[8]. Доцільність використання потенціалу спільних податкових перевірок поза сферою трансфертного ціноутворення визнають також І. Бьоргерс та Д. Кріклівая, які

[7] A Coordinated Approach to Transfer Pricing Controls Within the EU / EU Joint Transfer Pricing Forum, JTPF/013/2018/EN, October 2018. Brussels, 2018. 36 p. P. 7. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

[8] De Bont, G.J.M.E., van der Hel – van Dijk RA, E.C.J.M. Exchange of Information and Cross Border Cooperation between Tax Authorities – The Netherlands. 19 p. P. 6. URL: https://www.ifa-nl.org/asset/document/5f610253afc734f7.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

наводять приклади інших проблемних питань, для вирішення яких корисним може бути проведення таких перевірок:

1) встановлення податкового резидентства особи;
2) встановлення наявності постійного представництва;
3) комплексні питання реструктуризації бізнесу;
4) операції з використанням угод з розподілу витрат;
5) використання гібридних фінансових інструментів;
6) фонди прямих інвестицій;
7) шахрайство з ПДВ;
8) аналіз складних та/або багаторівневих податкових структур, які передбачають використання кількох юрисдикцій з метою агресивного податкового планування.

Варто зауважити, що спільні податкові та одночасні податкові перевірки (*simultaneous tax examinations*) є різними процедурними механізмами та не можуть ототожнюватися. Як зазначає К. Оберсон, «під час процедури спільної перевірки дві чи більше країн об'єднуються навколо створення єдиної "міжнародної" команди перевіряючих для здійснення перевірки платника податків. Отже, така співпраця не відбувається "одночасно та незалежно", але у "перехресний" спосіб у межах однієї й тієї самої команди»[9]. Своєю чергою Т. Мейкманн стверджує, що «спільна податкова перевірка є наступним кроком щодо одночасної податкової перевірки». Як пояснює дослідник, у другому випадку дві і більше перевірок проводяться одночасно та координується двома чи більше різними командами. У такий спосіб забезпечуються належні умови для більш швидкого та точного обміну інформацією, однак все одно одночасна податкова перевірка складається з двох і більше окремих та різних перевірок, які проводяться лише внутрішніми перевіряючими[10].

[9] Oberson, X. General Report. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 98 b : Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. The Hague: Sdu Uitgevers, 2013. Pp. 19–57. P. 43.
[10] Meickmann, T. The German-Dutch joint tax audit pilot project from a legal perspective in Germany. *Taxing German-Dutch Cross-Border Business Activities.* Ed. by H. Jochum, P. Essers and J. Englisch. Nozdhorn: DruckereiSchöpe, 2015. Pp. 393–404. P. 397–398.

Виходячи з викладеного, спільні податкові перевірки є відмінним процедурним механізмом порівняно як зі звичайним обміном податковою інформацією, так і з одночасними податковими перевірками. Його особливості зумовлюють існування характерних переваг, які виокремлені Д. Кріклівая[11]:

1) можливість розподілу обсягу робіт у межах перевірки платника податків між різними компетентними органами, що може зменшити загальну тривалість часу, необхідного для проведення процедури перевірки;

2) підвищення якості проведеної роботи у межах процедури спільної податкової перевірки, зокрема завдяки взаємному нагляду та поєднанню досвіду і підходів різних перевіряючих;

3) уникнення конфлікту інтересів між залученими юрисдикціями та зниження корупціогенного фактору за рахунок залучення незалежних учасників у процес податкової перевірки;

4) можливість зниження витратності податкової перевірки завдяки встановленню безпосередніх контактів, прямому обміну інформацією та належній компетенції уповноважених осіб для проведення спільної податкової перевірки, що має наслідком обмін інформацією в режимі реального часу та менш витратний процес збору інформації;

5) зміцнення ризикоорієнтованого підходу до роботи податкових органів завдяки визначенню напрямів співпраці, у межах яких можливе вдосконалення податкового контролю щодо механізму відбору платників податків для аудиту на основі показників ризику;

6) підвищення результативності національних програм із дотримання податкових вимог і планів збору податків за рахунок посиленої співпраці, яка сприяє встановленню та вирішенню індивідуальних випадків порушення податкового обов'язку;

[11] Criclivaia, D. "Magic Formula" of the Joint Audits in Raising Revenue Through Weeding out Corrupt Practices (Based on Romania and Moldova cases). *Scientific Papers Series "Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development"*. 2015. Vol. 15. Issue 1. Pp. 1–12. P. 5–6. URL: http://managementjournal.usamv.ro/pdf/vol.XV_1/Art17.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

7) сприяння більш тісній взаємодії компаній з податковими відомствами юрисдикцій, у яких вони присутні, що досягається за умов посиленої адміністративної співпраці та ефективного обміну податковою інформацією між державами, які долучені до спільної податкової перевірки.

На переконання німецького дослідника Т. Мейкмана, очікування залучених податкових відомств зводяться до менш тривалого у часі, всебічного та фокусованого процесу перевірки, який забезпечить вищий рівень юридичної чіткості та швидше досягнення податкової визначеності. Додатково спільні податкові перевірки завдяки прямим контактам представників податкових відомств відкривають можливості проміжних обговорень актуальних юридичних проблем, що приводитиме до підвищення рівня розуміння та всеохоплюючого бачення наявних проблем. З іншого боку, очевидними є переваги спільних податкових перевірок і для платників податків, оскільки за умови використання такого процедурного механізму потенційно може бути досягнуто зменшення витрат, пов'язаних з підготовкою необхідної документації, швидкого проходження перевірки, зниження податкових ризиків, ефективнішої комунікації та вищого рівня податкової визначеності[12].

На думку Е. Крофта, «спільна перевірка потенційно зменшує адміністративне навантаження на платника податків, оскільки усуває подвоєння зусиль, необхідних на підготовку відповідей на одні й ті самі чи подібні запити та вимоги понад одного податкового відомства. Податкові відомства вважають, що спільна перевірка може вдосконалювати відбір для перевірки платників податків та сприяти посиленню співпраці між податковими відомствами. Це може бути вигідним для платників податків у контексті їхніх зусиль зі зменшення можливості подвійного оподаткування. У такий спосіб виникає імовірність того, що спільна перевірка може пізніше привести до успішних перемовин між компетентними

[12] Meickmann, T. The German-Dutch joint tax audit pilot project from a legal perspective in Germany. *Taxing German-Dutch Cross-Border Business Activities.* Ed. by H. Jochum, P. Essers and J. Englisch. Nozdhorn: DruckereiSchöpe, 2015. Pp. 393–404. P. 398.

органами в межах процедур взаємного узгодження на підставі договорів про уникнення подвійного оподаткування»[13].

Виокремлення наведених переваг спільних податкових перевірок як перспективного механізму співпраці з податкових питань не заперечує водночас, наявності проблемних аспектів. Як зазначає К. Оберсон, на підставі наявного досвіду проведення спільних податкових перевірок можна виділити кілька основних практичних перешкод для використання відповідного процедурного механізму[14]:

1) обмежені можливості згідно з внутрішнім законодавством або й небажанням окремих юрисдикцій допускати представників іноземних податкових відомств до здійснення контрольних заходів або наділення їх будь-якими окремими повноваженнями у сфері оподаткування на власній території;

2) розбіжності у роботі представників залучених податкових відомств, зумовлені мовою спілкування;

3) істотні фінансові витрати, пов'язані з проведенням спільних податкових перевірок;

4) можливе виникнення потенційно конфліктних ситуацій через використання представниками різних податкових відомств відмінних підходів та виконання їхніх відповідних вимог. Зокрема, Г. Адамс висловлює сумнів, наприклад, щодо можливості успішного проведення спільної податкової перевірки за участю Нової Зеландії та Китаю, оскільки реалізація такої ініціативи «буде імовірно, більш складною – і не лише через мовні чи культурні відмінності, але й наявність істотно відмінних підходів до податкового адміністрування»[15];

[13] Kroft, E. Why Joint and Simultaneous Audits Could Be on Their Way to Canada. *International Tax Review*. October 03, 2011. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbs43pbg0js8/why-joint-and-simultaneous-audits-could-be-on-their-way-to-canada (Last accessed: 04.04.2020).

[14] Oberson, X. General Report. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 98b : Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. The Hague: Sdu Uitgevers, 2013. Pp. 19–57. P. 44.

[15] Adams, H. How Authorities are Keeping Pace with Asia's Growth. *International Tax Review*. April 30, 2011. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbs5c53m3gll/how-authorities-are-keeping-pace-with-asias-growth (Last accessed: 04.04.2020).

5) відмінності у внутрішніх правилах щодо збору інформації та залучення платника податків можуть призводити до отримання доказів та інформації, які не завжди можуть бути використані в окремих з залучених юрисдикцій;

6) істотна тривалість процедури проведення спільних податкових перевірок (як свідчить статистика завершених спільних податкових перевірок, час, необхідний для організації та проведення спільної податкової перевірки, в середньому становить 350 днів, що значно менше, ніж середня тривалість процедури взаємного узгодження[16]).

Е. Крофт додає до наведеного переліку ще ряд факторів, які можуть суттєво ускладнювати або навіть унеможливлювати взаємодію представників залучених держав у межах спільних податкових перевірок[17]:

1) недостатньо розвинений рівень нормативного забезпечення для проведення спільних податкових перевірок, зокрема і в міжнародно-правовому контексті. «Кожна юрисдикція змушена працювати над окремими процедурами чи керівництвами, пов'язаними з проведенням спільних перевірок, та вирішенням таких питань, як конфіденційність платника податків». На підтвердження цього можна навести позицію експертів ОЕСР: «Термін "спільна перевірка" як такий не є юридичним. У контексті оподаткування термін "спільна перевірка" використовувався на практиці для позначення того, що два чи більше податкових відомств працюють разом. Якщо країни мають бажання провести спільну перевірку, то необхідно визначити юридичні межі, у яких вони зможуть взаємодіяти»[18];

2) податкові відомства залучених держав можуть підлягати нормативним обмеженням щодо періоду проведення перевірки та мати інше бачення питань, пов'язаних з перевіркою партнерами;

---

[16] Braun, M., Greil, S., Schmitz, S., Eisgruber, T. Joint Audits : the German Experience. *International Tax Review*. February 20, 2020. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1kbl668sbt1l8/joint-audits-the-german-experience (Last accessed: 04.04.2020).

[17] Kroft, E. Why Joint and Simultaneous Audits Could Be on Their Way to Canada. *International Tax Review*. October 03, 2011. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbs43pbg0js8/why-joint-and-simultaneous-audits-could-be-on-their-way-to-canada (Last accessed: 04.04.2020).

[18] Six Meeting of the OECD Forum on Tax Administration – Joint Audit Participants Guide, September 2010. Paris: OECD, 2010. 15 p. P. 4. URL: http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

3) кожне податкове відомство має вирішувати практичні аспекти участі у спільних податкових перевірках, такі як відшкодування витрат, доставка кореспонденції та запитів платнику податків.

Незважаючи на зазначені обмеження, механізм спільних податкових перевірок вважається достатньо перспективним у контексті нагальної потреби у підвищенні рівня податкової визначеності в умовах глобальної зміни підходів до міжнародного оподаткування та розвитку механізмів податкового співробітництва держав. Так, однією з рекомендацій у підготовленій Секретаріатом ОЕСР у 2017 р. доповіді «Змінюємо середовище дотримання податкових вимог та роль аудиту» стало сприяння спільним податковим перевіркам, «які розглядаються як важливий напрям розвитку у підвищенні податкової визначеності та наданні допомоги для уникнення звернення до ресурсовитратної та тривалої процедури взаємного узгодження»[19].

З урахуванням викладеного видно, що спільні податкові перевірки можуть стати перспективним напрямом міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, зважаючи на активний розвиток механізму контролю за трансфертним ціноутворенням і високим рівнем поширення схем агресивного податкового планування серед вітчизняних платників податків. Вважаємо, що на цьому шляху Україна потребує створення таких передумов.

1. Закріплення на внутрішньодержавному рівні можливості участі представників залучених юрисдикцій у проведенні податкової перевірки та визначення обсягу їхніх повноважень.

На сьогодні ані в Податковому кодексі України, ані в підзаконних нормативно-правових актах не міститься жодної згадки про можливість участі представників інших держав у процесі проведення податкової перевірки, а отже – відсутні необхідні внутрішньодержавні засади реалізації такої форми міжнародного співробітництва, як спільні податкові перевірки.

[19] The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit. Paris: OECD, 2017. 92 p. P. 16.

Як наслідок, не передбачено і жодних указівок щодо обсягу повноважень представників інших держав під час проведення перевірки. Як приклад наведемо підходи Російської Федерації та Мальти:

1) Згідно з п. 6 ст. 82 ч. 1 Податкового кодексу Російської Федерації передбачено: «У разі, якщо міжнародним договором Російської Федерації передбачено можливість участі компетентного органу іноземної держави (території) у здійсненні у відповідній частині податкового контролю в Російській Федерації, податкова перевірка, податковий моніторинг можуть проводитися за участю такого компетентного органу за його запитом відповідно до міжнародних договорів Російської Федерації та цього Кодексу»[20]. Водночас повноваження представників інших держав в рамках процедури спільної податкової перевірки на території Російської Федерації обмежені виключно такими можливостями (п. 13 Порядку організації роботи з забезпечення участі та умови участі компетентного органу іноземної держави (території) в податковій перевірці, податковому моніторингу, затвердженому наказом ФПС РФ від 25.11.2019 р. № ММВ-7-13/587@ [21]):

а) бути присутнім під час проведення заходів податкового контролю;

б) мати доступ до документів (інформації), отриманих під час здійснення заходів податкового контролю;

в) отримувати копії відповідних документів.

Очевидно, що у цьому випадку участь представників інших держав у проведенні спільної податкової перевірки не передбачає наявності у них можливості, наприклад, самостійно поставити питання платнику податків;

2) згідно зі ст. 15 Правил Мальти щодо співпраці з іншими юрисдикціями з податкових питань від 22.07.2011 № S.L.123.127 передбачена можливість представників інших держав за запитом брати участь у заходах податкового

[20] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) (с последующими изменениями): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ. URL: http://docs.cntd.ru/document/901714421 (дата обращения: 04.04.0220).

[21] Об утверждении Порядка организации работы по обеспечению участия и условий участия компетентного органа иностранного государства (территории) в налоговой проверке, налоговом мониторинге: приказ ФНС РФ от 25.11.2019. № ММВ-7-13/587@. URL: http://docs.cntd.ru/document/564062801 (дата обращения: 04.04.2020).

контролю на Мальті[22]. Під час проведення спільної податкової перевірки такі представники повинні мати змогу надати письмове підтвердження їхньої особи та офіційного статусу як представника іншої держави. Водночас, вони наділені правом:

а) бути присутніми у приміщеннях податкового відомства Мальти під час виконання посадовими особами останнього своїх службових обов'язків;

б) бути присутніми під час проведення безпосередньо податкової перевірки на території Мальти;

в) отримувати копії документів, якщо необхідна інформація міститься в документації, до якої мають доступ представники податкового відомства Мальти;

г) самостійно ставити питання індивідам та мати доступ до документації платника податків тією мірою, у якій це дозволено внутрішнім законодавством Мальти, та якщо це передбачено в межах міжнародних договорів або інших міжнародно-правових інструментів, які є основою для проведення спільної податкової перевірки. У такому разі будь-яка відмова особи від співпраці з представником іншої держави має призводити до тих самих наслідків, що і відмова від співпраці з посадовими особами податкового відомства Мальти.

2. Забезпечення належної конфіденційності інформації, до якої представники інших держав отримують доступ у межах процедури спільної податкової перевірки.

Інформація, до якої отримують доступ представники інших держав у межах процедури спільної податкової перевірки, може призвести до негативних наслідків для платника податків у разі розголошення її конкурентам чи широкому загалу, а тому найчастіше на рівні внутрішнього законодавства передбачається обмеження доступу до неї. Як наслідок, виникає необхідність у накладенні обмежень на використання отриманої інформації представниками інших держав у разі спільної податкової перевірки, які діють і щодо податківців держави, що приймає.

[22] Cooperation With Other Jurisdiction on Tax Matters Regulations of 22 July 2011, S.L.123.127. URL: http://justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=11696&l=1 (Last accessed: 04.04.2020).

Наприклад, згідно з п. 2 ст. 29 Закону Литви щодо податкової адміністрації Республіки Литва від 13.04.2004 № IX-2112 передбачено можливість обміну податковою інформацією в форматі спільної податкової перевірки з представниками інших держав-членів ЄС, якщо відповідна інформація «може надавати їм змогу здійснити належний розрахунок податків та розслідувати порушення податкового законодавства»[23].

Водночас, до такого механізму обміну податковою інформацією застосовуються принципи, передбачені п. 2 ст. 28 того самого законодавчого акта, зокрема:

1) засвідчення того факту, що надана інформація буде використана виключно для цілей оподаткування чи розслідування порушень податкового законодавства;

2) гарантування конфіденційності отриманої інформації;

3) надання отриманої інформації не має порушувати законних інтересів Литви та її суб'єктів чи осіб, як і порушувати вимоги до розголошення державної, відомчої, професійної, комерційної чи будь-якої іншої інформації з обмеженим доступом, яка охороняється законом.

3. Визначення статусу Меморандуму про взаєморозуміння між уповноваженими відомствами залучених держав як міжнародного договору міжвідомчого характеру

Експерти Європейської комісії на прикладі спільної податкової перевірки з питань трансфертного ціноутворення зазначають таке: «Коли податкове відомство має намір сприяти посиленій програмі адміністративної співпраці у формі скоординованого контролю за трансфертним ціноутворення з однією чи кількома податковими відомствами, корисним є підписання Меморандуму про взаєморозуміння. Такий Меморандум повинен бути рамковим документом, який встановлює всі основні принципи та практичні засади визначення майбутньої

[23] Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania of 13 April 2004, No. IX-2112. URL: https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/7977078/LAW+ON+TAX+ADMINISTRATION_EN.pdf/f03d7a66-1439-4f44-926c-b74733328574 (Last accessed: 04.04.2020).

співпраці у сфері податкових перевірок»[24]. Варто додати, що доцільність такого підходу визнають і експерти Форуму з податкового адміністрування, які розробили і запропонували модельний інструмент, що може бути використаний будь-якими державами як вихідна точка під час розроблення власного Меморандуму про взаєморозуміння, зокрема з такими основними положеннями[25]:

– тлумачення термінів;

– міжнародно-правові засади співпраці у формі проведення спільної податкової перевірки;

– обсяг повноважень представників один одного під час проведення спільної податкової перевірки;

– основні процедурні вимоги до організації здійснення спільної податкової перевірки;

– гарантії дотримання прав платників податків;

– розподіл витрат.

Укладення відповідного міжнародного договору сприятиме формуванню належних нормативно-правових засад, чіткому розумінню керівних принципів під час проведення спільної податкової перевірки та фіксуватиме основні положення, які запобігатимуть можливим розбіжностям у майбутньому.

Разом з тим правовий статус таких міжнародних договорів у межах вітчизняної правової системи залишається достатньо проблемним. Насамперед варто зауважити, що такі договори визнані міжнародними договорами відповідно до п. 4 ст. 3 Закону України від 29.06.2004 № 1906-IV «Про міжнародні договори України». Водночас, їхній правовий статус залишається невизначеним, зважаючи на формулювання як ст. 9 Конституції України, так і ст. 3 Податкового кодексу України, оскільки відповідні міжнародні договори для набрання чинності не потребують проходження процедури ратифікації за участю Верховної Ради

[24] A Coordinated Approach to Transfer Pricing Controls Within the EU / EU Joint Transfer Pricing Forum, JTPF/013/2018/EN, October 2018. Brussels, 2018. 36 p. P. 11. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

[25] Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Implementation Package / Forum on Tax Administration. Paris: OECD, 2019. 37 p. URL: http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/joint-audit-2019-implementation-package.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

України. Як наслідок, місце Меморандуму про взаєморозуміння як міжвідомчого міжнародного договору в системі податкового законодавства України є невизначеним, а тому незрозуміле і те, як потрібно вирішувати суперечливість положень будь-якого акта податкового законодавства та відповідного Меморандуму про взаєморозуміння.

Отже, спільні податкові перевірки є новим і перспективним інструментом міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування, спрямованої на запобігання виникненню податкових спорів щонайменше завдяки забезпеченню єдності у розумінні податковими відомствами залучених держав фактичних обставин платника податків та щонайбільше завдяки формуванню єдиної позиції щодо оцінювання податкових наслідків під час перевірки конкретного платника податків. Водночас, незважаючи на наявність очевидних переваг, використання такого інструменту може бути поєднане і з рядом практичних перешкод, які потребують уваги. Зокрема, щодо України, то такими перешкодами є відсутність належних нормативно-правових засад на рівні національного законодавства, у т. ч. відсутність положень щодо гарантій платника податків у контексті надання доступу до інформації під час проведення спільної податкової перевірки, а також проблемний статус міжвідомчих міжнародних договорів в ієрархії актів вітчизняного податкового законодавства.

2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ІНСТИТУТУ СПІЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК: СВІТОВИЙ ДОСВІД

2.1. Нормативно-правове регулювання проведення спільних податкових перевірок в Індонезії

Хоча ООН усе ще продовжує класифікувати Індонезію як державу, що розвивається, зважаючи на валовий національний дохід на душу населення та низький рівень соціального розвитку, однак США з 10 лютого 2020 року вилучили Індонезію із найменш розвинених держав та держав, що розвиваються. Розбіжності щодо класифікації Індонезії з погляду економічного розвитку не впливають на актуальність вирішення проблеми агресивного податкового планування, яка сягнула загрозливих масштабів. Так, у лютому 2015 р. втрати від лише трансфертного ціноутворення становили 200 трлн індонезійських рупій (близько 15,6 млрд дол. США)[26]. Як наслідок, Індонезія прагне використати весь спектр інструментів протидії агресивному податковому плануванню, у т. ч. і апробовувати нові механізми міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування включно зі спільними податковими перевірками.

Насамперед необхідно відзначити, що Індонезія створила достатні міжнародно-правові засади для проведення спільних податкових перевірок, що може бути підтверджено:

1) участю в Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 (ст. 9 уможливлює проведення спільних податкових перевірок);

2) широкою мережею договорів про уникнення подвійного оподаткування зі статтею про обмін податковою інформацією (усього Індонезія має понад 65 таких договорів);

3) наявністю договорів про обмін податковою інформацією з окремими юрисдикціями, які передбачають можливість проведення спільних податкових

[26] Suroyo, G., Danubrata, E. Indonesia to crack down on corporate tax avoidance / Reuters, February 24, 2015. URL: https://www.reuters.com/article/us-indonesia-tax-taxavoidance-idUSKBN0LS05320150224 (Last accessed: 16.05.2020).

перевірок (наприклад, ст. 6 Договору між урядами острову Мен та Індонезії про обмін інформацією в податкових справах від 22.06.2011 закріплює засади процедури проведення спільних податкових перевірок[27]).

Індонезія сформувала і необхідні внутрішньодержавні правові засади проведення спільних податкових перевірок. Зокрема, міністр фінансів Індонезії на початку березня 2017 р. прийняв Регламент 39/PMK.03/2017 щодо процедур обміну інформацією на основі міжнародних договорів[28]. Серед іншого, у ст. 8 зазначається, що спільні податкові перевірки можуть проводитися як наступний етап обміну податковою інформацією за запитом у тому випадку, якщо існує загроза істотних податкових втрат та відповідність одній з таких умов:

1) інформація, надана за запитом в Індонезію з іншої юрисдикції або навпаки, є недостатньою;

2) є потреба у прискоренні отримання інформації, незважаючи на направлений запит на інформацію.

Крім того, передбачалося, що склад команди перевіряючих для спільної податкової перевірки визначатиметься генеральним директором з податків як очільником Генерального директорату з податків. Разом з тим у ст. 13 підкреслювалося, що необхідні процедурні аспекти надалі мають бути визначені регламентом генерального директора з податків.

Наприкінці січня 2020 р. було прийнято Регламент директора з податків PER-02/PJ/2020 щодо процедур для впровадження закордонних податкових перевірок у порядку обміну інформації на основі міжнародного договору (далі – Регламент)[29]. Його прийняття завершило механізм формування необхідних нормативно-правових

[27] Agreement between the Government of the Isle of Man and the Government of the Republic of Indonesia for the exchange of information in tax matters, June 22, 2011, URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48336316.pdf (Last accessed: 16.05.2020).

[28] Regulation of the Ministry of Finance of the Republic of Indonesia No. 39/PMK.03/2017 of 6 March 2017 concerning Procedures on Exchange of Information based on International Agreements. URL: https://perpajakan.ddtc.co.id/peraturan-pajak/read/peraturan-menteri-keuangan-39pmk-032017 (Last accessed: 16.05.2020).

[29] Regulation of the Director General of Tax PER-02/PJ/2020 of 27 January 2020 concerning Procedures for the Implementation of Tax Examinations Abroad in the Order of Exchange of Information Based on the International Agreement. URL: https://perpajakan.ddtc.co.id/peraturan-pajak/read/peraturan-direktur-jenderal-pajak-per-02pj2020 (Last accessed: 16.05.2020).

засад для проведення спільних податкових перевірок на внутрішньодержавному рівні.

Уже у п. 4 ст. 1 Регламенту встановлювалися цілі обміну податковою інформацією, що було визначальним для проведення спільної податкової перевірки як наступного етапу обміну податковою інформацією за запитом. Усього передбачено чотири такі цілі: запобігання уникненню оподаткування; запобігання ухиленню від сплати податків; запобігання неналежному використанню договірних норм у сфері оподаткування; отримання інформації, пов'язаної з виконанням платником податків обов'язків у сфері оподаткування.

Варто зауважити, що спільна податкова перевірка в межах документа визначається як «закордонна податкова перевірка» у розумінні «присутності представника Генерального директорату з податків під час пошуку та/або збору інформації, що проводяться податковим відомством … [іншої держави] або ж, навпаки, на підставі міжнародного договору між обома сторонами» (п. 6 ст.1 Регламенту).

Проведенню спільної податкової перевірки має передувати направлення від керівника підрозділу Генерального директорату з податків на ім'я директора з міжнародного оподаткування відповідного запиту, що має містити таку інформацію:

1) дані листа щодо обміну податковою інформацією, підготовленого на основі запиту уповноваженої особи та направленого в іншу договірну юрисдикцію;

2) дані щодо інформації, отриманої з іншої договірної юрисдикції, у тому разі, якщо вона є недостатньою;

3) пояснення щодо:

– податкових транзакцій або/і випадків, які потребують проведення спільної податкової перевірки;

– причин та цілей направлення запиту на проведення спільної податкової перевірки, включно з терміновістю присутності команди, визначеної Генеральним директоратом з податків;

– очікуваного масштабу впливу на податкові надходження;

– оцінювання того, як саме проведення спільної податкової перевірки сприятиме прогресу у розгляді справи;

– оцінювання спільної податкової перевірки як найбільш ефективного способу отримання інформації;

– оцінювання того, які ще позитивні наслідки у контексті оподаткування або вирішення поставлених завдань може мати проведення спільної податкової перевірки, якщо така можливість існує;

4) пропозиції щодо персонального складу перевіряючих;

5) запропоновані час, місце та додаткова інформація щодо проведення спільної податкової перевірки;

6) інша релевантна інформація та супровідна документація.

Директор з міжнародного оподаткування проводить власне оцінювання отриманого запиту, беручи до уваги такі фактори:

– обґрунтованість запиту, виходячи з вимог пп. 2–4 вище;

– позиції керівників підрозділу з аудиту та підрозділу з примусового виконання;

– наявність можливості проведення спільної податкової перевірки на рівні внутрішньодержавного регулювання в іншій юрисдикції. У разі схвалення запиту останньою процедурою перед його відправленням до іншої юрисдикції є отримання згоди з боку Генерального директорату з податків.

У разі отримання позитивної відповіді від уповноважених осіб іншої юрисдикції директор з міжнародного оподаткування направляє до генерального директора з податків власні пропозиції щодо персонального складу перевіряючих згідно зі ст. 5 Регламенту. Відповідна команда перевіряючих повинна мати у своєму складі директора з міжнародного оподаткування чи його представника, податкового аудитора, перевіряючого, який є співробітником Генерального директорату з податків і включений до складу керівником офісу податкової служби чи очільником регіонального офісу Генерального директорату з податків, співробітника Генерального директорату з податків, наділеного правом проводити розслідування випадків ухилення від сплати податків як кримінально караного

діяння, інших осіб з Генерального директорату з оподаткування у разі необхідності. Персональний склад відповідної команди затверджується генеральним директором з податків підписанням власного декрету.

Створена команда проводить спільну податкову перевірку в межах домовленостей між директором з міжнародного оподаткування та уповноваженим представника іншої держави. За її результатами готується звіт, який передається на розгляд директору з міжнародного оподаткування. Своєю чергою, останній передає отриманий звіт керівнику підрозділу, за запитом якого і було проведено спільну податкову перевірку. У зворотному порядку такий керівник має відзвітувати про використання отриманої інформації (ст. 6 Регламенту).

Такий порядок використовується і у разі проведення спільної податкової перевірки за запитом іншої юрисдикції, однак з деякими відмінностями:

– вихідною точкою має слугувати отримання директором з міжнародного оподаткування запиту від уповноважених осіб іншої договірної юрисдикції;

– не вимагається зазначення у запиті оцінки того, які ще позитивні наслідки у контексті оподаткування або вирішення поставлених завдань може мати проведення спільної податкової перевірки за наявності відповідної можливості;

– до складу перевіряючих не входить співробітник Генерального директорату з податків, наділений правом проведення розслідування випадків ухилення від сплати податків як кримінально караного діяння;

– спільна податкова перевірка на території Індонезії має відбуватися у форматі перевірки з інших підстав та з дотриманням встановлених вимог до такого виду перевірки на рівні внутрішньодержавного законодавства;

– повноваження представників іншої договірної юрисдикції містять таке:

1) право бути присутнім у визначений час в офісі Генерального директорату з податків при проведенні спільної податкової перевірки;

2) запитувати інформацію у платника податків та/чи інших осіб через представників команди перевіряючих від Індонезії. Зазначене право має реалізовуватися з дотриманням принципу взаємності та погодженого плану

перевірок, а також вимог до порядку проведення перевірок, установлених Міністерством фінансів Індонезії;

– отримана інформація за результатами проведення спільної податкової перевірки передається до іншої договірної юрисдикції з дотриманням процедурних вимог, передбачених для обміну інформацією за запитом.

Згідно зі ст. 10 Регламенту будь-яка інформація, яка була отримана чи якою обмінюються в межах спільної податкової перевірки, має розглядатися як конфіденційна з дотриманням релевантних вимог як внутрішньодержавного законодавства, так і міжнародних договорів.

Така вимога конфіденційності поширюється не лише на саму інформацію щодо змісту спільної податкової перевірки, але й на інформацію щодо її проведення. За будь-яке порушення вимог конфіденційності винна особа має притягатися до відповідальності, передбаченої внутрішнім законодавством Індонезії.

Разом з тим, як зазначає Б. К. Ірново, використання цього механізму, як спільні податкові перевірки з погляду ефективності їхнього застосування може зіштовхуватися з такими перешкодами[30]:

1. Не всі юрисдикції визнають можливість проведення спільних податкових перевірок.

У Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988, учасницею якої є Індонезія, передбачена можливість подання застережень, які унеможливлюють дію тих чи інших договірних положень щодо держави-учасниці, яка направила їх. Зокрема, від можливості проведення спільної податкової перевірки на власній території за запитом іншої договірної юрисдикції відмовилися взагалі або обмежили її лише винятковими випадками такі юрисдикції: Андорра, Бахрейн, Барбадос, Бруней, Чилі, Гонконг, Макао, Домініканська Республіка, Ізраїль, Ліван, Ліхтенштейн, Монако, Чорногорія,

[30] Irnowo, B. K. Challenges of implementing tax examination abroad. *The Jakarta Post*. March 12, 2020. URL: https://www.thejakartapost.com/academia/2020/03/12/challenges-of-implementing-tax-examination-abroad.html (Last accessed: 16.05.2020).

Кюрасао, Сен-Мартен, Панама, Перу, Катар, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Сент-Вінсент і Гренадіни, Саудівська Аравія, Сербія, Сінгапур, Швейцарія, ОАЕ та Уругвай[31]. Зрозуміло, що аналогічні позиції матимуть ті самі держави на рівні двосторонніх домовленостей. Як наслідок, спроби проведення спільних податкових перевірок з відповідними юрисдикціями є або взагалі неможливими, або обмежені лише винятковими випадками.

2. ***Не всі юрисдикції передбачають можливість проведення спільної податкової перевірки на рівні внутрішньодержавного законодавства, навіть за наявності достатніх міжнародно-правових підстав.***

Прикладом щодо цього може бути Україна, яка, з одного боку, уклала угоду з Індонезією про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 11.04.1996 та, з іншого – є учасницею Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988. Незважаючи на наявність належних міжнародно-правових засад проведення спільної податкової перевірки за ініціативою Індонезії в Україні, така можливість є лише гіпотетичною, оскільки на рівні внутрішнього законодавства не сформоване достатнє нормативно-правове підґрунтя для реалізації відповідної можливості. Зокрема, відсутні вказівки на підстави участі представників іноземних податкових відомств у проведенні заходів податкового контролю в Україні, відсутні вказівки щодо обсягу їхніх повноважень у разі участі у проведенні відповідних заходів податкового контролю, відсутні вказівки щодо особливостей механізму організації процесу проведення спільної податкової перевірки та оформлення її результатів. За таких умов спроба ініціювати проведення спільної податкової перевірки представниками Індонезії в Україні не матиме практичних наслідків через обмеженість нормативно-правового забезпечення на рівні внутрішньодержавного регулювання.

[31] Reservations and Declarations for Treaty No.127 – Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. CoE, 2020. URL: https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/declarations?p_auth=Ufuf6J0F (Last accessed: 16.05.2020).

3. ***Забезпечення дотримання прав платників податків, передбаченого договірними нормами.***

Спільна податкова перевірка є продовженням обміну податкової інформацією, а тому у разі її проведення застосовними є вимоги щодо процедур обміну податковою інформацією як такі. Зокрема, у параграфі 11 коментаря до ст. 11 МПК ОЕСР, що використовується як підстава для розроблення текстів більшості договорів про уникнення подвійного оподаткування в світі, зазначається: «Взаємне сприяння між податковими відомствами можливе лише у разі, якщо кожне таке відомство переконане у тому, що інше відомство буде дотримуватися належної конфіденційності щодо інформації, яка отримується під час такої співпраці»[32]. Тобто у разі проведення спільної податкової перевірки мають бути забезпечені права платника податків, пов'язані з дотриманням режиму конфіденційності щодо інформації, наданої податковим відомствам залучених держав.

Крім того, отримана у процесі спільної податкової перевірки інформація призначена лише для податкових цілей, визначених у п. 2 ст. 26 МПК ОЕСР. З іншого боку, у юрисдикціях з недостатнім рівнем верховенства права існує загроза розкриття отриманої податкової мети неуповноваженим особам або використання її для неподаткових цілей, наприклад – боротьби з політичними опонентами. Через це у параграфі 12.3 коментаря до ст. 26 МПК ОЕСР зазначається: «Якщо отримуюча держава прагне використати відповідну інформацію для додаткової мети (наприклад, неподаткових), то така держава повинна визначити для … держави [яка надала таку інформацію] таку іншу мету, для якої вона бажає використати відповідну інформацію, та підтвердити, що отримуюча держава може використовувати інформацію для такої мети згідно з власним законодавством». Очікується, що запитувана держава «… дозволятиме таке використання для іншої

[32] Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p. P. 497.

мети, якщо відповідна інформація може використовуватися для аналогічних цілей» у самій запитуваній державі[33].

До потенційно проблемних питань у процесі проведення спільної податкової перевірки Б. К. Ірново відносить також такі:

– кількість кадрового потенціалу, залученого до проведення спільної податкової перевірки;

– належне розуміння в податковому відомстві держави, яка здійснює запит, особливостей проведення спільної податкової перевірки в запитуваній державі;

– урахування вимог запитуваної держави щодо зберігання платником податків документації, необхідної для проведення заходів податкового контролю.

На приклад, для ілюстрації актуальності останнього з перелічених питань дослідник наводить ситуацію з ініціюванням у поточному році окремих спільних податкових перевірок Індонезією щодо ухилення від сплати податків у 2011 році у відносинах зі США та Сінгапуром. Річ у тім, що в Індонезії запроваджено 10-річний строк для зберігання платником податків необхідної документації, однак у США такий строк обмежений сімома роками, а в Сінгапурі – п’ятьма. Як наслідок, в обох випадках Індонезія отримає відмову, хоча згідно з внутрішнім законодавством можливість вжиття заходів податкового контролю існує.

Ураховуючи загалом наведені перешкоди та проблемні питання реалізації ініціативи щодо проведення спільної податкової перевірки, Б. К. Ірново застерігає: «Не дозвольте нашкодити суверенітету Індонезії у сфері оподаткування, оскільки принцип взаємності та принцип суверенітету не є збалансованими» у контексті нормативно-правового регулювання процедури проведення спільної податкової перевірки[34]. Водночас, у цьому випадку складно вбачати загрозу податковому суверенітету Індонезії з тієї причини, що ні ст. 9 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988, ні ст. 26 МПК ОЕСР не зобов’язують запитувану державу погоджуватися на проведення спільної

[33] Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p. P. 498.

[34] Irnowo, B. K. Challenges of implementing tax examination abroad. *The Jakarta Post*. March 12, 2020. URL: https://www.thejakartapost.com/academia/2020/03/12/challenges-of-implementing-tax-examination-abroad.html (Last accessed: 16.05.2020).

податкової перевірки на своїй території, але дають згоду на участь у відповідній ініціативі. Крім того, виправданим у цьому разі є проведення оцінювання у запитуваній державі доцільності проведення спільної податкової перевірки у кожному конкретному випадку з урахуванням власних інтересів, а не окремо від оцінювання впливу на податкові надходження такої держави.

Отже, Індонезія має належні як міжнародно-правові, так і внутрішньодержавні правові засади проведення спільних податкових перевірок з метою забезпечення належного дотримання податкової дисципліни платниками податків. Незважаючи на те, що на сьогодні жодної такої спільної податкової перевірки проведено не було, наявність відповідної можливості може сприяти підвищенню рівня податкової визначеності завдяки уникненню тривалих процедур взаємного узгодження та отримання необхідного обсягу інформації у співпраці з іншими податковими відомствами. Водночас, досвід Індонезії демонструє складність оцінювання переваг відповідного механізму без прив'язки до податкових наслідків кожного конкретного випадку, а також урахування особливостей регламентації проведення спільної податкової перевірки у залучених державах.

2.2. Правові засади організації та здійснення спільних податкових перевірок у Німеччині

На прикладі Німеччини є можливість визнати беззаперечним факт взаємовпливу зростання масштабу глобалізації, диджиталізації та розширення питань міжнародної податкової конкуренції держав. Її податкове відомство успішно протистоїть цим змінам завдяки тісній співпраці з іншими країнами та відповідності норм національного права міжнародним принципам у сфері оподаткування. Інструменти взаємної адміністративної допомоги в податкових питаннях охоплюють координацію податкових перевірок з іншими країнами і територіями. Усі вони використовуються податковим відомством Німеччини з дотриманням принципу співмірності, правового захисту прав платника податків (у

т. ч. на податкову таємницю), а також взаємності та збалансованості обміну інформацією. У контексті міжурядової адміністративної допомоги, на додачу обміну інформацією за запитом, також здійснюються скоординовані двосторонні та багатосторонні податкові перевірки. Це передбачає як одночасні перевірки, так і спільні перевірки міжнародного формату.

У спільних податкових перевірках зазвичай беру участь посадові особи з податкових відомств інших держав у пасивній або активній формі. Проте високий рівень координації та взаємної інтеграції повноважень, пов'язаних з оподаткуванням, що характерні для проведення спільних податкових перевірок, може бути досягнутий без фізичної присутності держави, зокрема завдяки участі у відеоконференціях, використанню конференц-дзвінків або спільних баз даних.

Спільна податкова перевірка вже тривалий час користується популярністю у Європі, якій відоме це поняття завдяки напрацюванням ОЕСР, що з'явилися з 2010 року[35]. Податкове відомство Німеччини позиціонує її як ефективний інструмент вирішення транскордонних податкових спорів та уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення прозорості інформації між податковими відомствами. Указується на те, що подвійне оподаткування часто трапляється унаслідок одностороннього оцінювання фактів у відносинах з транскордонним елементом та застосування виключно норм національного законодавства. Для того щоб уникнути подвійного оподаткування під час спільних податкових перевірок, факти визначаються спільно податковими аудиторами всіх країн-учасниць. Це дає змогу уникнути тривалих та затратних процедур взаємного узгодження, або сприяє їхньому швидкому та ефективному проведенню. Тобто метою спільних податкових перевірок за участю Німеччини є узгоджене встановлення відповідних фактів посадовими особами податкових відомств різних держав у процесі контрольно-перевірочної роботи платника податків. Якщо факти можуть бути встановлені за взаємною згодою, то залучені податкові відомства ухвалюють рішення на підставі національного законодавства незалежно один від одного. Взаємне узгодження

[35] Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration. Joint Audit Report. Istanbul, 15–16 September 2010. URL: http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf (Last accessed: 16.09.2020).

фактів, що стосуються ситуації, допомагають уникнути міжнародних конфліктів у сфері оподаткування або спростити їхнє розв'язання. Крім того, це може мати наслідком заяву платника податків про намір укласти договір попереднього узгодження ціноутворення (ДУЦ).

Правовою основою здійснення спільних податкових перевірок у Німеччині є дія положень Директиви Ради ЄС2011/16/ЄС (із змінами і доповненнями) від 25.05.2018, Закону про здійснення взаємної допомоги у податкових справах між державами-членами ЄС від 26.06.2013, Конвенції про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах від 25.01.1988, настанов Федерального міністерства фінансів щодо міжурядової допомоги шляхом обміну інформацією у податкових питаннях від 29.05.2019 № IV B6-S1320/07/10004:008, настанов Федерального міністерства фінансів щодо спільних зовнішніх податкових перевірок з податковими адміністраціями інших держав та юрисдикцій від 06.01.2017 № IV B6-S1315/16/10016:002[36].

Крім того, спільна податкова перевірка може проводитися майже з усіма країнами, які не входять до ЄС, відповідно до положень ст. 26 МПК ОЕСР, коментарів до неї, що дозволяють її здійснювати, беручи до уваги активну присутність податкових відомств різних країн. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах, а саме ст. 8 та ст. 9, також створює правовий фундамент для організації та здійснення спільних податкових перевірок. У такому разі присутність посадових осіб відповідних податкових адміністрацій можлива, як щонайменше, у пасивній формі.

Платник податку не наділений правом ініціювати спільну податкову перевірку, однак він може звернутися до територіального відділення податкового відомства з заявою щодо його участі у бажаній процедурі. Податкове відомство Німеччини здійснює спільну перевірку відповідно до норм § 193 та наступних параграфів Податкового кодексу Німеччини[37], але положення нормативно-

[36] Bundeszentralamt für Steuern. URL: https://www.bzst.de/EN/Businesses/Joint_Audit/joint_audit_node.html#js-toc-entry1 (Last accessed: 16.09.2020).
[37] Abgabenordnung vom 16 März 1976, Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 | 3866; 2003 | 61; zuletzt geändert durch Art. 7 G v. 12.8.2020 | 1879. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf (Last accessed: 16.09.2020).

правового акта поширює свою дію на платників податків та посадових осіб податкового відомства Німеччини. Зрозумілим є і те, що вони не спрямовуються до посадових осіб податкових відомств зарубіжних країн.

Відповідно до розділу 5 (1) Податкового кодексу Німеччини компетентним органом для всіх спільних перевірок є Федеральне центральне податкове управління. Тобто пропозиція спільного аудиту подається до відділу аудиту Федерального центрального податкового управління офіційними каналами через податкові адміністрації федеральних земель. Вона містить перелік документів, зокрема таких, що деталізують платників податків, які потрапляють під спільний аудит як у Німеччині, так і за кордоном, операції з транскордонними елементами, що підлягають вивченню, та період податкової перевірки (фінансові роки). Крім того, надається чіткий та зрозумілий опис справи разом із супровідним листом для податкових адміністрацій іноземних держав. Документи надсилаються на адресу: joint.audit@bzst.bund.de. Далі пропозиція передається координатору з аудиту, який направляє її до центрального офісу співробітництва відповідних країн із запитом на перевірку та затвердження.

І навпаки, пропозицію від іншої країни отримує відділ аудиту у Федеральному центральному податковому управлінні, що негайно призначає координатора. Координатор перевіряє пропозицію на повноту та домовляється про подальшу співпрацю з компетентними органами у федеральних штатах та федеральним підрозділом податкової перевірки у Федеральному центральному податковому управлінні, залежно від обставин. Після схвалення спільного аудиту компетентними німецькими та іноземними органами влади координатор підрозділу Федерального центрального податкового управління продовжує надавати підтримку податковим аудиторам у подальшому процесі перевірки.

Однак спостерігається неоднозначність позицій платників податків щодо проведення спільних податкових перевірок. Зокрема, про це свідчать результати розгляду справ спеціалізованим судом Кельна останніми роками (Фінансовим судом) (рішення від 23.05.2017 № 2V2498/16, від 20.10.2017 № 2V1055/17). Останній наділений виключною юрисдикцією щодо розгляду категорії податкових

справ, у т. ч. про проведення спільної податкової перевірки як різновиду транскордонної взаємодопомоги між німецькими та зарубіжними податковими органами. Передусім це пов'язано з реалізацією права платника податків на нерозголошення контролюючим органом податкової інформації та виконанням обов'язку контролюючим органом зберігати податкову таємницю.

Спільний аудит може бути проведений лише для періодів, що відкриті для коригування у всіх країнах-учасницях.

Належність справ. Немає порогового значення щодо обігу або прибутку компанії, що підлягає аудиту, а також не існує певного мінімального рівня фактів чи операцій. Спільний аудит завжди доречний, якщо всі інші засоби взаємної адміністративної допомоги у податкових справах, тобто обмін інформацією на запит або стихійний обмін інформацією, або вичерпані, не мають шансів на успіх, або не вказані через складність фактів. Загалом, всі питання, пов'язані з транскордонними операціями багатонаціональних груп, можуть бути предметом спільного аудиту.

Відхилення пропозиції щодо спільного аудиту. Взаємна адміністративна допомога шляхом обміну інформацією базується на принципі взаємності. Пропозиції іноземних податкових адміністрацій будуть різнитися у тому разі, якщо податкова перевірка в Німеччині через процедурні аспекти більше неможлива (строк позовної давності), якщо країни-учасниці не вичерпали інших застосовних та відповідних інструментів для взаємного обміну інформацією або торгівлі, бізнесу, або професійна таємниця, або комерційна процедура можуть загрожувати розголошенням.

Інформування. Німецькі платники податків своєчасно отримують повідомлення про запланований спільний аудит на розсуд компетентної податкової інспекції. Таким чином, вони мають можливість зробити заяву та висловити заперечення залежно від обставин. Тривалість слухання встановлюється на розсуд компетентної податкової інспекції. Зазвичай це чотири тижні, але за потреби може бути і більш тривалий термін.

Якщо платник податків висловлює заперечення, вони оцінюються податковою адміністрацією федеральних земель та координатором. У разі відхилення податковою адміністрацією Німеччини заперечень платник податків може подати позов до місцевого фіскального суду в Кельні. Німецькій податковій адміністрації заборонено обмінюватися інформацією доти, доки суд не винесе рішення у справі. Тривалість слухання визначається на розсуд компетентної податкової інспекції. Зазвичай це чотири тижні, але за необхідності може бути і більш тривалий термін.

Процедура. Після отримання пропозиції підрозділом податкового відомства справа передається координатору. Координатори мають загальний та всеохоплюючий мандат діяти відповідно до своїх посадових обов'язків. Це дає право координатору прямо обмінюватися інформацією з іншими центральними офісами зв'язку і як субделегату делегувати мандат на прямий обмін інформацією німецьким податковим аудиторам. Координатори надають мандат на прямий обмін інформацією податковим аудиторам виключно на час відповідного спільного аудиту.

Після отримання мандату координатори зв'язуються з іноземною податковою адміністрацією, а також податковою адміністрацією федеральних земель. Якщо залучені німецькі та іноземні податкові аудитори вважають доцільним проведення спільного аудиту, податкові аудитори країн, що беруть участь у програмі, проводять відповідно до графіка зустрічі, під час яких відбувається безпосередній обмін інформацією.

Витрати часу. У середньому під час спільного аудиту проводяться три наради, кожна з яких триває від 1 до 2 днів. Двосторонні спільні аудити зазвичай розраховані менш ніж на один рік, тоді як на багатосторонні спільні аудити відводиться більше часу.

Права залучених аудиторів. Під час національних податкових перевірок податкові аудитори проводять розслідування лише на власній території, тоді як під час спільного аудиту іноземні аудитори активно або пасивно беруть участь в

аудиторській діяльності в Німеччині, а німецькі аудитори активно чи пасивно – в аудиторській діяльності за кордоном.

Під словом «активний» у цьому контексті розуміється те, що іноземні податкові аудитори, за умови надання згоди платника податків, мають право проводити певні розслідування, тобто перевіряти записи та опитувати осіб у присутності національних посадовців (активне право перевірки). Інформацією, отриманою за результатами спільної податкової перевірки, обмінюються на місці, якщо вона передбачувано актуальна для оподаткування у відповідній країні.

Іноземний аудитор повинен дотримуватися обмежень або зобов'язань, передбачених національним податковим законодавством відповідної іноземної держави, крім обмежень, визначених податковим законодавством Німеччини, коли іноземний податковий аудитор присутній у Німеччині. Своєю чергою, німецький податковий аудитор, який бере участь у спільному аудиті за кордоном, має лише повноваження, надані йому згідно з німецьким податковим законодавством та відповідним національним законодавством іноземної країни. Якщо згідно із законодавством іноземної країни права на аудит розширені порівняно з німецьким законодавством, німецький податковий аудитор зобов'язаний застосовувати більш вузьке законодавство Німеччини щодо оподаткування, тобто не має права використовувати розширені повноваження на розслідування.

Робота координаторів. Координатори відповідають за всі організаційні та адміністративні питання, пов'язані зі спільним аудитом. Вони ініціюють, а також розглядають та пересилають іноземні заявки на спільний аудит, установлюють контакт з іноземними податковими адміністраціями та відповідають за подальшу переписку з країнами-учасницями спеціально захищеними мережами зв'язку. Їхнє призначення також передбачає забезпечення введення даних у відповідні ІТ-бази даних, створені ЄС, підготовку засідань, протоколів та аудиторських звітів, якщо потрібно, забезпечення фінансування витрат на відрядження (у ЄС через Fiscalis programme) та надання допомоги податковим аудиторам податкових адміністрацій федеральних штатів або федерального підрозділу податкової перевірки.

Координатори також є своєрідним центром інформації та обслуговування. Їхня позиція в межах центрального податкового відомства з різними підрозділами, які відповідають за всі форми обміну інформацією, процедури взаємного узгодження, а також тісний контакт з Федеральним міністерством фінансів Німеччини, дозволяють постійно передавати інформацію. Це демонструє однакове забезпечення Німеччини в усіх видах податкових адміністративних процедур з іншими країнами. Своєю чергою, інформація, отримана за результатами спільних перевірок у Німеччині, концентрується в одному місці, що гарантує потік інформації від податкових перевірок до відповідних підрозділів центрального податкового відомства та Федерального міністерства фінансів Німеччини. Ця функція також корисна відповідним податковим адміністраціям федеральних земель.

Робоча мова. Робочою мовою є англійська, якщо німецька мова не є рідною для всіх залучених податкових адміністрацій.

Висновок. Наприкінці спільного аудиту вітчизняні та іноземні податкові аудитори, які беруть участь у ньому, складають підсумкові протоколи (як правило, англійською мовою, якщо англійську мову було визначено робочою мовою). Підсумковий протокол повинен містити взаємовизначені факти та правову оцінку, що базується на нормах відповідного національного податкового законодавства, беручи до уваги відповідний міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування. Ці протоколи слугують основою для звітів про податкову перевірку.

Домовленостней не досягнуто. Якщо податкові аудитори, які беруть участь у спільному аудиті, не можуть домовитися щодо відповідної оцінки фактів і це призводить до потенційного подвійного оподаткування, платник податків може вимагати процедуру взаємного узгодження за умови, що законодавчі підстави збігаються. Однак оскільки факти вже були визначені під час попереднього спільного аудиту, час, необхідний для процедури взаємного узгодження, може бути скорочений.

Витрати на відрядження. Витрати на відрядження для спільного аудиту з державами-членами ЄС, як правило, можуть фінансуватися з бюджетних коштів ЄС (Fiscalis programme 2020).

Компетентні центри федеральних земель. Спільні аудити – це вже усталений інструмент міжнародного співробітництва податкових адміністрацій. Податкові адміністрації федеральних земель, відповідаючи за податкові перевірки, відіграють ключову роль у федеральній системі Німеччини. Деякі федеральні штати створили так звані центри компетенції для спільного аудиту. Завданням цих центрів є поєднання практики, забезпечення рівномірної координації та посилення обміну досвідом з іноземними податковими відомствами щодо спільних аудитів. Крім того, ці центри надають підтримку податковим аудиторам із мовних та організаційних питань. Вони також контролюють правовий та практичний розвиток цього інструменту.

Переваги спільних аудитів. Взаємне та всебічне визначення відповідних фактів можливе завдяки безпосередньому обміну інформацією між податковими аудиторами залучених податкових адміністрацій. Наприклад, спільні анкети можуть бути направлені платнику податків або податковим агентам. Спільне розслідування фактів справи та подальше оцінювання оподаткування, порівняно із суто національним податковим аудитом з подальшою процедурою взаємного узгодження, виявилися економічно ефективними. Це потужний інструмент як для податкового відомства, так і компаній, що сприяє формуванню правової впевненості та забезпеченню планування на ранній стадії. Оскільки всі залучені податкові адміністрації беруть участь у процесі на ранній стадії і платник податків, на відміну від процедури взаємного узгодження, має пряму можливість брати у ній участь, довіра між податковими адміністраціями та платниками податків суттєво зростає. Результати аудиту є зрозумілими, а екстремальних фіскальних позицій можна уникнути.

Успіх процедури спільного аудиту значною мірою залежить від співпраці платника податків та залучених податкових органів. Перевагою для платника податків є те, що він має підготувати необхідні документи та інформацію лише

один раз. Крім того, не сам платник податків повинен намагатися знайти спільні рішення з різними податковими адміністраціями, які можуть суперечити одне одному, але податкові адміністрації мають досягти консенсусу. Як наслідок, на платника податків більше не будуть безпосередньо впливати суперечливі інтереси різних податкових адміністрацій, а отже, він опиниться у більш вигідному становищі.

Якщо досягнуто згоди в межах спільного аудиту, процедура взаємного узгодження більше не потрібна. У разі невдачі наявність спільно визначених фактів та обставин значно прискорює подальшу процедуру взаємного узгодження.

Уникнення суперечок буде вирішальним аспектом для податкових адміністрацій у майбутньому. Транскордонна діяльність міжнародних діючих груп продовжує суттєво зростати останніми роками. Податкові адміністрації повинні реагувати на ці події, які, імовірно, триватимуть і надалі, посиленням міжнародного співробітництва. Крім того, нинішня дискусія про те, як вирішити проблеми оподаткування під час оцифровування економіки, показує, що податкові зобов'язання можуть виникати і без фізичної присутності. Ускладнює ухвалення рішень ризик збільшення подвійного оподаткування, і на цьому тлі стають очевидними переваги спільного аудиту.

Тому в майбутньому можна припустити, що кількість спільних аудитів буде зростати, оскільки навіть менші компанії починають діяти глобально. Це передбачає розширення обміну інформацією з податкових питань із країнами, що не входять до ЄС . Спільні аудити відіграватимуть головну роль у скороченні витрат, пришвидшенні процедур та забезпеченні правової впевненості на ранніх стадіях.

Характеризуючи спільну податкову перевірку, експерти позиціонують її так: дві або більше податкових адміністрацій утворюють єдину аудиторську групу для вивчення ситуації щодо одного або кількох пов'язаних платників податків із транскордонною економічною діяльністю. Такі податкові адміністрації виявляють спільний або взаємодоповнювальний інтерес до платника / платників податків, як наслідок, мають єдиний узгоджений аудиторський звіт та оцінку платника /

платників на предмет наявності або відсутності подвійного оподаткування / неоподаткування. Крім того, під час проведення спільної податкової перевірки ставиться за мету досягнення правової визначеності та податкової справедливості.

Проте варто зауважити, що спільний аудит виявиться троянським конем, якщо спільні дії залучених податкових органів продукуватимуть неправомірні податкові оцінки. У цьому контексті виникає питання, чи стають висновки спільного аудиту реальністю для залучених платників податків, з потенційним наслідком того, що їм відмовляють у доступі до засобів правового захисту? Це питання становить інтерес і у світлі рішення, винесеного податковим судом м. Дюссельдорф від 28.05.2020 (9K1904/18 G). Судове рішення є дуже повчальним, незважаючи на той факт, що саме платник податків безуспішно вказував на домовленість, досягнуту двома податковими адміністраціями, що беруть участь у спільному аудиті.

Спільні перевірки – це форма узгоджених податкових перевірок, метою яких є досягнення консенсусу щодо фактів, які мають значення для прийняття рішення, за допомогою узгоджених процедур аудиту. Так звані одночасні перевірки також належать до узгоджених податкових перевірок. Вони характеризуються своєчасним обміном інформацією між податковими органами, які беруть участь у межах незалежних зовнішніх перевірок, спільні перевірки забезпечують право присутності та обмежене активне право перевірки для іноземних податкових аудиторів у Німеччині та навпаки. Хоча спільні податкові перевірки потрібно відрізняти від процедур взаємного узгодження, на практиці подвійного оподаткування часто вдається уникнути за допомогою гармонійного оцінювання фактів. У цьому немає нічого принципово неправильного. Рішення податкового суду м. Дюссельдорф пояснює, що домовленості, досягнуті між податковими адміністраціями під час такої спільної податкової перевірки, не заперечують перспективи успіху в будь-якій процедурі апеляції, будь то адміністративний апеляційний трибунал або німецькі податкові суди.

Визначення прибутку будівельного майданчика або постійного представництва будівництва лежало в основі рішення. Важливим було те, який

прибуток, отриманий від розвитку та продажу нерухомості на власній землі німецького партнерства, GmbH & Co. KG (KG), мав бути віднесений до постійного представництва, оскільки він повинен бути вирахований при визначенні розміру прибутку з податку на торгівлю, що справляється в Німеччині відповідно до Закону про податок з торгівлі («Gewerbesteuergesetz») від 01.12.1936 із змінами і доповненнями. Згідно з висновками податкових служб Німеччини та Нідерландів у межах спільного аудиту, приріст капіталу від цих будівельних проектів на землі, що належить KG, був повністю переданий німецькому постійному представництву (PE), тобто будівлі чи будівельному майданчику. Однак приріст капіталу не був розподілений пропорційно між зазначеними сторонами.

Позивач, тобто платник податку, оскаржив повідомлення про нарахування податку з торгівлі та просив, щоб розподіл (20 % Німеччина; 80 % Нідерланди) визначався за взаємною згодою під час спільного аудиту будівель та будівельних майданчиків. Це майже кардинально змінило б рішення, прийняте щодо проектів на власній землі, і дозволило уникнути сплати значних сум податку з торгівлі.

Обидві податкові адміністрації, проводячи спільну податкову перевірку, не замислювалися про управління PE і про те, який прибуток від будівельних майданчиків на власній землі KG у Німеччині потрібно розподіляти. Іншими словами, дві залучені податкові адміністрації застосовували національне та міжнародне податкове законодавство неналежним чином, заподіюючи шкоду платнику податків. На жаль, такі факти стають все більш поширеними, зокрема під час відбувається все більше, зокрема, під час спільних перевірок, коли законодавчий контроль через платника податків обмежений. Як наслідок це може бути однією з причин, чому податкова адміністрація Німеччини надає перевагу спільним перевіркам, що так активно застосовуються. Платник податків повинен це знати і хеджувати свою позицію, оцінюючи всі доступні варіанти, насамперед можливість апеляції до вищої судової інстанції.

Податковий суд м. Дюссельдорф ухвалив вигідне для позивача рішення щодо передбачуваного розподілу прибутку від будівельних майданчиків на власній землі позивача. Тим не менш, платник податків зумів добитися щонайменше зниження

муніципального податку на торгівлю, оскільки прибуток голландського підприємства буде розподілено приблизно на 30%. Крім того, суд постановив, що зобов'язання щодо результату переговорів не може бути укладено під час спільного аудиту.

Судове рішення свідчить про те, що процедури спільної податкової перевірки, у якій платник податків не може бути активною стороною або взагалі не є стороною, не заперечують можливості впливати на процеси, що відбуваються в податковій системі Німеччини.

Навіть після завершення спільної перевірки та уникнення подвійного оподаткування у платника податків відкриті всі засоби правового захисту. Якщо скоординована поведінка податкових органів, які беруть участь у спільному аудиті, загрожує призвести до помилкових та несприятливих податкових наслідків для платника податків, як і у разі, коли прибуток не розподілявся до нідерландського PE, платник податків повинен звернутися до податкового суду.

Наступним прикладом є спір, що виник за наслідками спільної податкової перевірки Австрії та Німеччини групи компаній із представництвами в цих країнах. Австрійські податкові органи ініціювали спільну податкову перевірку, спрямовану на угоди з нерухомістю всередині групи компаній. Австрійські податкові органи мали намір перевірити, чи не було здійснено платежі через особисті рахунки акціонерів або керуючих. шляхом перевірки конкретних клірингових рахунків та операцій з грошима в Німеччині. За даними німецьких та австрійських податкових органів, національні засоби перевірки було вичерпано. Обмін інформацією про клірингові рахунки та операції з готівкою повинен був призвести до з’ясування обставин.

Податковий суд Кельна відхилив позов у зв’язку з тим, що виконано юридичні вимоги щодо проведення спільної податкової перевірки відповідно до закону про набуття чинності Європейської директиви про взаємну допомогу (директива ЄС 2011/16/EU). Як і в усіх попередніх випадках, суд не провів різниці між одночасною податковою перевіркою та спільною перевіркою, але виходив із того, що вимоги законодавства однакові.

На думку суду, спільна податкова перевірка спрямована на обмін «імовірно суттєвою» інформацією. Згідно з рішенням суду у справі Берліоза (ECJ v. 16.5.2017 - C-682/15,ECLI:EU:C:2017:373), стандарт перевірки обмежується визначенням того, чи стає на підставі інформації, що запитується, очевидною відсутність релевантності для оподаткування запитуваної інформації. Цього не сталося, оскільки існувала розумна можливість того, що на клірингових рахунках буде міститися інформація про операційні доходи та витрати компаній А-групи.

Крім того, суд виходив з того, що принцип субсидіарності національної слідчої діяльності щодо міжнародної офіційної допомоги дотримувався. У тій мірі, якою суд спирався на заяву податкових органів про те, що транскордонні господарські операції групи А не можуть бути достатньо прояснені суто національними засобами. Зрештою, податкове відомство Німеччини використало свої дискреційні повноваження належним чином; спільна податкова перевірка була належним інструментом для з'ясування та перевірки фактів. Це рішення повністю відповідає двом попереднім рішенням про спільні податкові перевірки (від 23 травня 2017 року – 2 V 2498/16 та від 20 жовтня 2017 року – 2 V 1055/17).

У цьому контексті необхідно ретельно працювати над розробкою та укладанням угоди з податковими органами. Рекомендовано діяти за аналогією до так званого модельного інструменту, запропонованого ОЕСР. Наголошуємо, що у такому випадку мають бути визначені ключові моменти податкової перевірки до початку аудиту, а саме вид податкового аудиту (одночасний або спільний аудит), контактні особи та обсяг повноважень представників податкових відомств; фінансові роки для перевірки, запланована кількість зустрічей, мова питань та відповідей експерта, допустимість запитів щодо надання документів та інформації тощо.

3. ІНСТИТУТ СПІЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ЯК ПЕРСПЕКТИВНИЙ ІНСТРУМЕНТ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВОЇ СПІВПРАЦІ УКРАЇНИ З ПОДАТКОВИХ ПИТАНЬ

Характерною ознакою розвитку сучасного суспільства є зміцнення взаємозв'язків і взаємозалежності держав. Ця тенденція особливо посилилася на початку XXI ст. унаслідок науково-технічної революції та міжнародного співробітництва, активізації процесів глобалізації світової економіки. І. Хаванова, вивчаючи проблему уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилення від оподаткування в умовах взаємодії національного та міжнародного права, підтверджує цю думку, підкреслюючи, що розвиток нових фінансових технологій, мобільність капіталу та робочої сили, конкуренції податкових режимів стали причиною активного використання платниками податків різноманітних способів мінімізації податкових зобов'язань із застосуванням інструментів міжнародного оподаткування[38]. Використовуючи принцип податкового суверенітету, який є основою міжнародного податкового права, науковець доводить, що важливим напрямом міждержавного співробітництва є розмежування податкових юрисдикцій держав з метою задоволення їхніх власних фіскальних інтересів.

Спільні податкові перевірки є новою формою адміністративного співробітництва, що передбачає одночасну контрольну діяльність представників двох і більше податкових відомств різних держав щодо компаній, які функціонують на їхніх територіях. Вони не можуть проводитися за відсутності належних нормативно-правових засад, зокрема і міжнародно-правових, беручи до уваги їхню сутність як механізму міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування. З цієї причини необхідним є належне розуміння сучасних

[38] Хаванова И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: дис. … д-ра. юрид. наук. Москва, 2016. 415 с.

тенденцій формування та розвитку міжнародно-правових засад проведення спільних податкових перевірок.

В останніх на сьогодні рекомендаціях Форуму з податкового адміністрування виокремлено такі міжнародно-правові інструменти, які уможливлюють проведення спільних податкових перевірок [39]:

1) Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988, зокрема ст. 9[40];

2) двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування, у т. ч. положення, присвячені обміну податковою інформацією, аналогічні за формулюваннями ст. 26 МПК ОЕСР[41];

3) Директива Ради ЄС 2011/16/ЄС від 15.02.2011 щодо адміністративної співпраці у сфері оподаткування та інструменти її внутрішньодержавної імплементації, якщо відповідні положення можуть бути застосовані у відносинах між залученими державами-членами ЄС, зокрема ст. 11–12[42];

4) інші механізми, зокрема, які передбачені в межах регіональної співпраці (наприклад, ст. 12–13 Нордичної конвенції зі взаємного сприяння щодо податкових питань від 07.12.1989, учасниками якої є Данія, Фінляндія, Ісландія, Норвегія та Швеція[43]), або двостороннього співробітництва, прикладом якого може бути двосторонній Договір між урядами острову Мен та Індонезії про обмін інформацією в податкових справах від 22.06.2011, зокрема ст. 6[44].

З наведеного розмаїття міжнародно-правових інструментів Україна може використовувати можливості, зокрема, багатосторонньої Конвенції про взаємну

[39] Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Implementation Package / Forum on Tax Administration. Paris: OECD, 2019. 37 p. P. 14. URL: http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/joint-audit-2019-implementation-package.pdf (Last accessed: 04.10.2020).

[40] Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text (дата звернення: 04.10.2020).

[41] Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p. P. 45–46.

[42] Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:32011L0016 (Last accessed: 04.10.2020).

[43] Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of 7 December 1989, URL: https://www.yumpu.com/en/document/read/46018014/nordic-convention-on-mutual-assistance-in-tax-matters (Last accessed: 04.10.2020).

[44] Agreement between the Government of the Isle of Man and the Government of the Republic of Indonesia for the exchange of information in tax matters of 22 June 2011. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48336316.pdf (Last accessed: 04.10.2020).

адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988, учасницею якої вона є вже тривалий час, а також двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, яких на сьогодні діє понад 70 у відносинах з іншими державами[45].

Крім того, варто зауважити, що до 03.12.2019 р. вітчизняні податкові органи могли також потенційно використовувати ст. 5 Угоди між державами-учасницями СНД про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства і боротьби з порушеннями у цій сфері від 04.06.1999 р. як підставу для ініціювання спільних податкових перевірок[46]. Відповідна норма передбачала, зокрема, що «взаємодія компетентних органів при проведенні заходів з попередження, виявлення та припинення порушень податкового законодавства може включати … залучення спеціалістів …»[47]. Відповідне положення хоча безпосередньо і не вказувало на можливість проведення спільних податкових перевірок, але і не виключало цього. Водночас практична реалізація такої можливості навіть за умови спроби її використання була істотно утруднена, оскільки у ст. 3 зазначеної Угоди чітко зафіксовано, що конкретні форми реалізації співпраці в рамках цієї Угоди визначаються відповідними договорами, які укладаються між компетентними органами сторін, а отже, необхідною була наявність додаткового міжвідомчого договору з питань проведення спільних податкових перевірок між компетентними органами залучених держав, який так і не було укладено.

Зважаючи на те, що більшість договорів про уникнення подвійного оподаткування у світі, зокрема і Україні, укладені на основі МПК ОЕСР, а також беручи до уваги той факт, що вони є найпоширенішим типом міжнародних податкових договорів, доцільно охарактеризувати положення МПК ОЕСР, які

[45] Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, чинні у 2020 році: лист ДПС України від 04.02.2020 № 1852/7/99-00-09-02-02-07. URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-dpsu-vid-04022020-r-1852-7-99-00-09-02-02-07-mizhnarodni-dohovory-pro-unyknennia-podviinoho-opodatkuvannia-chynni-u-2020-rotsi (дата звернення: 04.10.2020).

[46] Щодо припинення дії міжнародного договору: лист МЗС України від 23.12.2019 № 72/14-612/2-3282. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3282321-19#Text (дата звернення: 04.10.2020).

[47] Угоди між державами-учасницями СНД про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства і боротьби з порушеннями у цій сфері від 04.06.1999. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_506#Text (дата звернення: 04.10.2020).

можуть бути використані як підстава для проведення спільних податкових перевірок за участю представників залучених держав.

Насамперед необхідно зазначити, що текст МПК ОЕСР не містить жодної безпосередньої згадки про можливість проведення спільних податкових перевірок. Водночас, у параграфі 9.1 коментаря до ст. 26 МПК ОЕСР зазначається, що відповідна стаття не обмежує можливості обміну виключно інформацією, яка надається за запитом, спонтанно або автоматично, а тому «договірні держави можуть використовувати інші види техніки для отримання інформації, які можуть бути релевантними для них обох, так як одночасні перевірки, закордонні податкові перевірки (*tax examinations abroad*) та секторальний обмін (*industry-wide exchange*)». По суті, поняття «закордонна податкова перевірка» може розумітися у цьому разі як альтернативний варіант для позначення спільної податкової перевірки, оскільки перше зі згаданих понять тлумачиться експертами ОЕСР як «можливість отримання інформації через присутність представників компетентного органу договірної держави, що робить запит»[48]. Варто наголосити на тому, що обидва поняття все-таки не можна вважати тотожними. Зокрема, у визначенні поняття «спільні податкові перевірки» найчастіше акцент робиться, по-перше, на створенні єдиної команди перевіряючих із представників компетентних органів залучених держав та, по-друге, на її заздалегідь визначеному та скоординованому форматі роботи[49]. Ураховуючи наведені відмінності, можна припустити, що закордонна податкова перевірка та спільна податкова перевірка можуть розглядатися як частина і ціле.

Незважаючи на відсутність безпосередньої згадки про спільні податкові перевірки у тексті МПК ОЕСР, потрібно зауважити, що відповідні положення коментаря до ст. 26 дозволяють частково заповнити наявну прогалину у текстових формулюваннях положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, розроблених на основі зазначеного модельного акта. Обґрунтованість такого

[48] Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p. P. 494.
[49] Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Implementation Package / Forum on Tax Administration. Paris: OECD, 2019. 37 p. P. 14. URL: http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/joint-audit-2019-implementation-package.pdf (Last accessed: 04.10.2020).

підходу визнається і в постанові Верховного Суду України від 12.02.2020 у справі № 160/1061/19, у якій безпосередньо зазначається, що «загальним є підхід, за якого коментарі застосовуються як додаткове джерело тлумачення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування»[50]. Крім того, ряд договорів України про уникнення подвійного оподаткування безпосередньо вказують не на можливість, а на обов'язок звернення договірних сторін до положень коментарів до МПК ОЕСР у разі потреби в тлумаченні їхніх положень. Наприклад, у протоколі до договору про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Австрією від 16.10.1997 чітко зазначається, «що положення Конвенції, розроблені згідно з відповідними положеннями моделі Конвенції ОЕСР про дохід і капітал, повинні, як правило, розглядатися як такі, що мають те саме значення, яке надається їм у коментарях до Конвенції ОЕСР»[51].

Водночас варто підкреслити, що параграф 9.1 коментаря до ст. 26 МПК ОЕСР був доданий лише 29.04.2000, а тому до вказаної дати попередні редакції коментаря до МПК ОЕСР не містили згадки про можливість спільної податкової перевірки у формі участі представників компетентного органу однієї договірної юрисдикції у податковій перевірці, яка проводиться компетентним органом іншої юрисдикції[52]. Іншими словами, лише ті договори про уникнення подвійного оподаткування, що були укладені після 29.04.2020, можуть потенційно використовуватися як міжнародно-правова база для проведення спільних податкових перевірок на основі аналога ст. 26 МПК ОЕСР, якщо договірні сторони безпосередньо не домовилися про інше.

Посилання на статтю щодо обміну податковою інформацією як на підставу проведення спільної податкової перевірки під час тлумачення та застосування положень договорів про уникнення подвійного оподаткування детермінує і появу

[50] Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду України від 12.02.2020 у справі № 160/1061/19. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/87602425 (дата звернення: 04.10.2020).

[51] Конвенція між Урядом Республіки Австрія і Урядом України про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно від 16.10.1997. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/040_015#Text (дата звернення: 04.10.2020).

[52] Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris: OECD, 2019. 2624 p. P. 1333.

окремих характерних особливостей використання потенціалу відповідного механізму міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування:

1. Проведення спільних податкових перевірок на підставі договорів про уникнення подвійного оподаткування може мати виключно двосторонній та взаємний характер, зважаючи на характер самих таких договорів, однак, на нашу думку, можливе поєднання різних договорів для залучення усіх юрисдикцій, які мають інтерес до проведення конкретної перевірки. У такий спосіб одна держава у разі отримання запиту від іншої держави на проведення спільної податкової перевірки може відмовити через будь-яку з таких формальних причин: (а) відсутність взаємності у відносинах з такою іншою державою з аналогічних питань або (б) залучення понад однієї держави до спільної податкової перевірки з посиланням на положення двостороннього договору з іншою юрисдикцією.

2. Статті про обмін податковою інформацією передбачають зняття обмежень за видами податків, інформація щодо яких може виступати предметом обміну. Такий підхід стає можливим завдяки використанню сучасної редакції п. 1 ст. 26 МПК ОЕСР: «Компетентні органи договірних держав повинні обмінюватись такою інформацією, яка є очікувано релевантною для реалізації положень цієї Конвенції чи для адміністрування або примусового виконання внутрішнього законодавства стосовно податків будь-якого виду … Обмін податковою інформацією не обмежується … ст. 2». У такому разі використання аналогічних формулювань у договорах про уникнення подвійного оподаткування помітно розширює можливості проведення спільних податкових перевірок, оскільки дозволяє, наприклад, ініціювати відповідну форму міжнародно-правової співпраці навіть щодо непрямих податків (наприклад, ПДВ або акцизного податку). Водночас варто зауважити, що з таким підходом погоджуються далеко не всі держави. Крім того, у більшості договорів України про уникнення подвійного оподаткування обмін інформацією обмежено виключно конвенційними податками (наприклад, п. 1 ст. 26 Договору з Бразилією, п. 1 ст. 26 Договору з Киргизстаном, п. 1 ст. 28 Договору з Литвою та ін.), хоча є і винятки з цього правила, зокрема: п. 1 ст. 26 Договору з Кіпром, п. 1 ст. 27 Договору зі Сполученим Королівством (із

змінами, внесеними протоколом від 09.10.2017), п. 1 ст. 26 Договору з Ліваном або п. 1 ст. 26 Договору з Малайзією. Як наслідок, у відносинах з договірними державами, які належать до першої групи з двох наведених, можливість проведення спільної податкової перевірки на підставі положень про обмін податковою інформацією щодо неконвенційних податків у договорах про уникнення подвійного оподаткування безпосередньо унеможливлюється через наведені обмеження.

3. Положення про обмін податковою інформацією не є самодостатнім як підстава для проведення спільної податкової перевірки, оскільки передбачає необхідність укладення додаткових міжвідомчих договорів між компетентними органами залучених юрисдикцій, які б регламентували порядок формування, роботи та повноваження. Зокрема, така особливість визнається і експертами ОЕСР у параграфі 9.1 коментаря до ст. 26 МПК ОЕСР, де зазначається, що «… договірна держава може дозволяти уповноваженим представникам іншої договірної держави перебувати в першій договірній державі для опитування індивідів, ознайомлення з документами та даними особи або бути присутніми під час опитувань або ознайомлення, здійснюваними податковими органами першої зі згаданих договірних держав відповідно до процедур, *узгоджених спільно компетентними органами*». На сьогодні існують типові угоди про взаєморозуміння, розроблені з метою інтенсифікації та спрощення використання компетентними органами договірних держав такого механізму міжнародно-правової співпраці з податкових питань, як спільна податкова перевірка[53].

4. Окремо варто зауважити, що формулювання проведення обміну податковою інформацією за запитом сформульовано у вигляді обов'язку в п. 1 ст. 26 МПК ОЕСР і його дотримання підлягає моніторингу з боку Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*). Зокрема, «усі члени Глобального форуму … потребують моніторингу згідно зі стандартом обміну

[53] Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Implementation Package / Forum on Tax Administration. Paris: OECD, 2019. 37 p. P. 12. URL: http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/joint-audit-2019-implementation-package.pdf (Last accessed: 04.10.2020).

податковою інформацією за запитом», який, зокрема, закріплений у ст. 26 МПК ОЕСР (у редакції 2012 р.), оскільки відповідне міжнародне об'єднання відповідає за моніторинг та взаємний нагляд (*peer review*) механізму імплементації зазначеного стандарту обміну податковою інформацією (Україна є повноцінним учасником згаданого Глобального форуму з 2013 р.[54])[55]. Водночас стандарт обміну податковою інформацією за запитом, закріплений у ст. 26 МПК ОЕСР, не передбачає проведення спільних податкових перевірок навіть у вигляді звичайної присутності представників однієї договірної держави під час здійснення заходів податкового контролю податковими органами в іншій договірній державі. На це безпосередньо вказують і формулювання параграфа 9.1 коментаря до ст. 26 МПК ОЕСР, де зазначається, що відповідна стаття «не обмежує можливості обміну інформацією лише цими методами [за запитом, спонтанний та автоматичний] і що договірні держави можуть використовувати іншу техніку для отримання інформації, яка може бути релевантною для них обох …». Як уже підкреслювалося, експерти ОЕСР включили спільні податкові перевірки (закордонні податкові перевірки) до переліку такої альтернативної техніки отримання інформації[56].

5. Положення про обмін податковою інформацією на основі сучасної редакції ст. 26 МПК ОЕСР передбачають зняття обмежень не лише за видами податків, але й суб'єктним складом осіб, інформація щодо яких може підлягати обміну. Такий висновок можна зробити, виходячи з формулювання п. 1 ст. 26 МПК ОЕСР, де чітко вказується на те, що «обмін податковою інформацією не обмежується … ст. 2», у якій зазначається, що МПК ОЕСР «має застосовуватися щодо осіб, які є резидентами однієї чи обох договірних держав»[57]. Водночас логічно припустити, що суб'єктна сфера для проведення спільних податкових перевірок все-таки обмежена, незважаючи на відсутність відповідних обмежень згідно з п. 1 ст. 26 МПК ОЕСР. Причиною цього є те, що спільні податкові

[54] Україна приєдналася до Глобального форуму з податкової прозорості. URL: old.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=246785323&cat_id=248439752 (дата звернення: 04.10.2020).
[55] Exchange of Information on Request: Handbook for Peer Reviews 2016-2020. Paris: OECD Publishing, 2016. 267 p. P. 5.
[56] Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p. P. 494.
[57] Ibid, P. 28.

перевірки можливі лише стосовно осіб, які є платниками податків в одній з договірних держав. Обґрунтованість такого розуміння підтверджується і проєктом меморандуму про взаєморозуміння щодо проведення спільних податкових перевірок, запропонованим Форумом з податкового адміністрування: «Кожна спільна перевірка *обмежена платниками податків* ... визначеними планом спільної перевірки (*Joint Audit Exam Plan*), узгодженим сторонами»[58]. Водночас такий підхід породжує питання, чи можливе проведення спільних податкових перевірок так званих фіскально прозорих утворень, які можуть навіть мати окрему правосуб'єктність, але не є платниками податку, наприклад, корпоративного. Зокрема, шотландське обмежене партнерство (*Scottish limited partnership*) визнається окремою юридичною особою, але не є платником корпоративного податку у Сполученому Королівстві. Щодо цього британське податкове відомство уточнює, що «для цілей оподаткування партнерство не розглядається як відокремлене … утворення і ми розглядаємо його крізь призму осіб, які утворюють партнерство. З цієї причини партнерства описуються як "прозорі". Такий режим застосовується до всіх типів партнерств», незалежно від наявності у них правосуб'єктності[59]. У такому випадку виникають об'єктивні перешкоди для проведення спільних податкових перевірок, наприклад, коли б мала місце спроба ініціювати таку перевірку у Сполученому Королівстві представниками компетентного органу держави, фізичними особами-резидентами якої є партнери шотландського обмеженого партнерства, адже такі партнерства не є резидентами у відповідній юрисдикції та їхній дохід не оподатковується у Сполученому Королівстві.

Можна очікувати, що роль положень про обмін податковою інформацією як підстави для проведення спільних податкових перевірок надалі буде розвиватися, зважаючи на отриманий позитивний досвід державами-учасницями світового

[58] Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Implementation Package / Forum on Tax Administration. Paris: OECD, 2019. 37 p. P. 17. URL: http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/joint-audit-2019-implementation-package.pdf (Last accessed: 04.10.2020).

[59] HRMC. Taxing the profits of a business carried on in partnership (PM136000) / Partnership Manual. URL: https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/partnership-manual/pm136000 (Last accessed: 04.10.2020).

співтовариства. Так, у 2013 році Нідерланди ініціювали пілотний проєкт спільно з Німеччиною, який передбачав проведення п'яти спільних податкових перевірок. Він був завершений у вересні 2014 р.. За його результатами нідерландське податкове відомство відзвітувало про додаткові податкові надходження від цього проєкту у розмірі 180 млн євро, у т. ч. 30 млн євро штрафів[60].

Для здійснення автоматичного обміну інформацією у лютому 2019 р. Верховна Рада України ратифікувала Багатосторонню конвенцію про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (MLI)[61], чим засвідчила намір Української держави узгодити свої договірні зобов'язання з понад 70 країнами світу. Питання взаємного обміну інформацією у контексті процесів економічної глобалізації, коли створюються серйозні загрози для держав щодо захисту своїх інтересів у сфері оподаткування, а саме істотне недонадходження податкових платежів до бюджету та виконання своїх соціальних зобов'язань, безумовно, є нагальними. З метою забезпечення національних інтересів та реалізації права держави оподатковувати дохід резидентів та нерезидентів з джерелом їхнього походження з України пріоритетними напрямами міжнародного співробітництва України з питань обміну податковою інформацією є дотримання та впровадження вимог Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією; приєднання до міжнародних угод з автоматичного обміну інформацією; розвиток взаємовідносин з компетентними органами країн, з якими укладені договори про обмін інформацією; забезпечення співпраці з наддержавними інституціями щодо уніфікації податкових норм та впровадження механізмів протидії агресивному податковому плануванню; адаптація стандартів розкриття, збору, аналізу інформації; вивчення досвіду уповноважених органів інших країн для подальшого впровадження у вітчизняну практику[62].

---

[60] De Vries, J., Booij, A. Netherlands. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 105b. Rotterdam: IFA, 2020. Pp. 609–630. P. 617.

[61] Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Закон України від 28.02.2019 № 2692-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19 (дата звернення: 15.11.2019)

[62] Герасименко Н. М. Механізми управління процесами обміну податковою інформацією в умовах глобалізації: автореф. дис. … канд. наук з держ. управл. Київ, 2018. 23 с. С. 9–10.

В Україні, як свідчать результати дослідження Н. Герасименко, обмін інформацією відбувається в основному на підставі запитів від компетентних органів договірної сторони (міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування). Не здійснюється обмін інформацією в автоматичному режимі, оскільки інші юрисдикції готові надавати Україні таку інформацію на паритетній основі, а Україна не готова збирати та передавати подібні масиви даних. Були поодинокі випадки отримання Україною такої інформації від компетентних органів Данії, Чехії, Італії (щодо спонтанного обміну). Україна зі свого боку надсилала податкову інформацію компетентним органам Росії та Казахстану.

Як стверджують Р. Бібел та Я. Воє, в ЄС така форма адміністративної співпраці, як присутність представника іноземного компетентного органу під час податкової перевірки (*presence of foreign officials*) або одночасні перевірки (*simultaneous controls*), уже є звичною реальністю, однак спільні податкові перевірки «мають більш суттєвий потенціал», а тому нині Європейська комісія працює над удосконаленням та зміцненням нормативно-правових засад їхнього проведення на регіональному рівні[63].

Водночас окремі держави-члени ЄС (і не лише) також очікують розвитку практики проведення спільних податкових перевірок тією чи іншою мірою вже у найближчій перспективі. Зокрема, данські податківці передбачають, що у майбутньому вони «братимуть участь у спільних перевірках відповідно до правил, наявних у договорах про уникнення подвійного оподаткування, та настанов ОЕСР»[64]. Вони переконані, що спільні податкові перевірки дають змогу перевіряючим взаємодіяти безпосередньо під час перевірки, що надзвичайно корисно у контексті з комплексних транскордонних податкових питань. Водночас оцінки данських податківців указують на те, що такий метод обміну інформацією «є більш фінансово обтяжливим порівняно з іншими»[65]. Як видно, основою для проведення спільних податкових перевірок на сьогодні повинні стати положення

---

[63] Biebel, R., Voje, J. EU Report. *Cahiers de droit fiscal international.* Vol. 105b. Rotterdam : IFA, 2020. Pp. 65–93. P. 92.
[64] Lehmann Nielsen, S., Bertelsen, B. Denmark. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 105b. Rotterdam: IFA, 2020. Pp. 315–334. P. 325.
[65] Biebel, R., Voje, J. EU Report. *Cahiers de droit fiscal international.* Vol. 105b. Rotterdam: IFA, 2020. Pp. 65–93. P. 326.

про обмін податковою інформацією в договорах про уникнення подвійного оподаткування, зважаючи на поширеність, кількість та тривалий досвід використання останніх.

ОЕСР тривалий час посідає головну позицію у розробленні та поширенні норм щодо податкової політики держави, справедливо вважаючи себе лідером ринку розроблення податкових стандартів та настанов. Така значуща роль у системі нормативного регулювання співробітництва держав у сфері оподаткування передбачає необхідність у використанні ОЕСР ефективних та відповідних поставленим завданням інструментів співробітництва. Вдалий вибір інструментів співпраці дозволив ОЕСР перетворитися на форум, де можуть бути розроблені щонайменше деякі обмеження державної поведінки у тому разі, коли держави не бажають юридично зобов'язувати себе, як це часто трапляється під час звернення до національної політики та практики. Однією з таких «чутливих» сфер співробітництва для держав-членів ОЕСР є регулювання податкових відносин, адже воно завжди належало до невід'ємних атрибутів державного суверенітету.

Документи ОЕСР розроблені Комітетом з фіскальних питань, який об'єднує в своєму складі провідних фахівців у податковій сфері, що сприяє обміну досвідом, адекватному врахуванню інтересів зацікавлених держав та забезпечує високу якість відповідних норм: «Комітет ОЕСР з фіскальних питань об'єднує експертів з податкової політики та податкового адміністрування залучених держав (як з держав-членів ОЕСР, так і інших держав), даючи змогу власним робочим групам та форумам зосередити увагу на розвитку податкової політики та кращій практиці з усіх сфер податкового адміністрування»[66]. Вони не лише закріплюють, але й визначають те, що має бути, сприяючи таким чином прогресивному розвитку міжнародної нормативної системи. Результати діяльності ОЕСР у сфері забезпечення співробітництва держав-членів у сфері оподаткування підтверджують практику широкого використання тих нормативних регуляторів, які не наділені обов'язковою юридичною силою.

[66] Improving Tax Compliance – the Role of OECD's Committee on Fiscal Affairs. URL: http://www.uscib.org/docs/Improving_Tax_Compliance.pdf (Last accessed: 27.02.2020).

Отже, серед міжнародно-правових інструментів, які уможливлюють проведення спільних податкових перевірок, наразі найбільш істотний потенціал мають договори про уникнення подвійного оподаткування, ураховуючи їхнє широке застосування у більшості країн світу та двосторонню природу, що дозволяє підтримувати належний рівень гнучкості. Водночас потенційну конкуренцію договорам про уникнення подвійного оподаткування у цьому контексті може скласти Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 та регіональні інструменти, зокрема в межах ЄС, які нині перебувають у стані активного розвитку.

ВИСНОВКИ

Інститут спільних податкових перевірок є специфічною формою адміністративно-правового співробітництва у сфері оподаткування між уповноваженими органами різних держав, на яку безпосередньо впливає механізм нормативно-правового регулювання залучених держав та вимоги міжнародного правопорядку, а також краща світова практика такого співробітництва.

Масштабні зміни у міжнародному оподаткуванні, зростаючий рівень глобалізованості національних економік та необхідність у здійсненні належного податкового контролю за транскордонними операціями зумовлюють пошуки міжнародним співтовариством нових та дієвих інструментів міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування. Запровадження спільних податкових перевірок дає змогу застосовувати скоординований підхід до контролю за рядом міжнародних податкових питань. Це дозволяє мінімізувати вплив асиметрії інформації та підвищити рівень податкової визначеності. Механізм спільних податкових перевірок може сприяти справедливому та ефективному оподаткуванню.

Незважаючи на значний практичний інтерес до спільних податкових перевірок, це питання мало висвітлене в зарубіжних наукових публікаціях. Зокрема, огляд джерел, у яких висвітлюється ця тематика, свідчить про наявність 116 праць авторів з 17 держав. У середньому на рік виходить 11 статей із окресленої проблематики і більшість з яких розкривають її юридичні аспекти. Крім того, спостерігається сильна кореляція між кількістю проведених спільних перевірок та кількістю робіт з цього питання. Баварське міністерство фінансів лідирує у практичному використанні інструменту спільних податкових перевірок, і більшість праць опубліковано німецькою мовою[67]. Загалом Німеччина провела з

[67] Criclivaia, D., 2020. Joint Audits – Ten Years of Experience: A Literature Review. *World Tax Journal: WTJ, 12* (3), p. 5.

понад 20 державами спільні податкові перевірки (і не лише з державами-членами ЄС)[68].

Напрацювання ОЕСР у сфері спільних податкових перевірок знайшли своє відображення у публікаціях 2010[69] та 2019[70] років. Аналіз цих двох документів засвідчив наявність значного прогресу в зазначеному напрямі, що, зокрема, демонструє і проведення близько 500 одночасних перевірок, деякі з яких дуже наближалися до спільних перевірок.

Спільні податкові перевірки є концептуально складнішою формою співробітництва в податковій сфері, порівняно з автоматичним обміном інформацією, присутністю податкових інспекторів за кордоном та одночасними податковими перевірками. Як відзначається у документі 2019 р., визначення терміна «спільні перевірки» більше відображає його значущість з погляду менеджменту, а не юриспруденції, оскільки різні юрисдикції не можуть створити єдиної команди для аудиту. Також відзначається, що, незважаючи на те, що учасники спільних перевірок мають змогу погодитися з основними висновками перевірок, кожна команда аудиторів також готує окремий національний звіт за підсумками перевірки. Це зумовлено відсутністю юридичної значущості загального звіту щодо спільної перевірки, отже, залишається потреба у підготовці звіту відповідно до норм національного законодавства.

Загалом рекомендації, представлені на Форумі податкових адміністрацій у 2019 р., стосуються співвідношення спільних податкових перевірок та податкової визначеності, затрат і переваг цього інструмента, нормативного забезпечення, ролі платника податків, вибудовування відносин з обміну досвідом через різні канали (зокрема, і в межах тренінгів ОЕСР, об'єднання «Податкові інспектори без кордонів»), необхідності у стратегічному підході до спільних податкових перевірок. Рекомендується зважено підходити до оцінювання переваг спільних

[68] Varley D., Naumann M. Joint audits, ICAP, and the role of risk assessment. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7mxz8kq3w5v/joint-audits-icap-and-the-role-of-risk-assessment (Last accessed: 05.08.2020).
[69] Joint Audit Report. 2010. URL: http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf (Last accessed: 16.05.2020).
[70] Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty. URL: https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en (Last accessed: 04.10.2020).

податкових перевірок і наголошується на недостатній інформативності таких класичних показників, як додаткові надходження податків, кількість проведених перевірок, тривалість перевірок тощо. Відтак важливо розробити критерії ефективності перевірок, виходячи з оцінювання окремо плану, процесу та результатів спільної податкової перевірки. З огляду на початкову стадію використання інструменту спільних податкових перевірок важливим є обмін досвідом та навчання[71].

15 липня 2020 р. було анонсовано проєкт змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо адміністративного співробітництва у сфері оподаткування, що стосуються спільних податкових перевірок[72]. Варто зазначити, що встановлені інструменти для кращої кооперації стосуються також обміну інформацією за запитами, автоматичного обміну за певним переліком виплат (заробітних плат, пенсій тощо), участі іноземних посадових осіб в адміністративних розслідуваннях тощо. Незважаючи на те, що за обсягом зміни невеликі (додаток А), проте вони мають значний вплив на визначеність та формування єдиного підходу до адміністрування податків.

По-перше, цим проєктом змін податкова спільна перевірка визначається як адміністративний захід, що спільно проводиться компетентними органами двох чи більше держав-членів ЄС, які попередньо узгоджено та скоординовано розглядають справу щодо однієї чи декількох осіб, до яких є спільний або компліментарний інтерес з їхніх держав.

По-друге, пропонується встановити 30-денний термін, у який повинні бути розглянуті запити на проведення спільної податкової перевірки та надана вмотивована відмова або підтвердження можливості його проведення.

По-третє, результати спільної податкової перевірки повинні визнаватися всіма державами-членами ЄС, представники яких брали участь у проведенні перевірки.

[71] Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty. URL: https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en (Last accessed: 04.10.2020).
[72] Proposal for a council directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2020_tax_package_dac7_en.pdf (Last accessed: 06.08.2020).

Спільні податкові перевірки є одним із важливих інструментів забезпечення податкової визначеності, що відображено у відповідному звіті МВФ та ОЕСР[73]. Як зазначають експерти МВФ та ОЕСР, перспективним у цьому контексті може стати ширше використання досвіду проведення спільних податкових перевірок, що може сприяти забезпеченню належного рівня податкової визначеності.

Під час проведення спільної податкової перевірки мають бути забезпечені права платника податків, пов'язані з дотриманням режиму конфіденційності щодо інформації, наданої податковим відомствам залучених держав, а отримана у процесі спільної податкової перевірки інформація використовуватися лише для податкових цілей.

До потенційно проблемних питань у процесі проведення спільної податкової перевірки відносять також такі:

– кількість кадрового потенціалу, залученого до проведення спільної податкової перевірки;

– належне розуміння в податковому відомстві держави, що робить запит, особливостей проведення спільної податкової перевірки в запитуваній державі;

– урахування вимог запитуваної держави щодо зберігання платником податків документації, необхідної для проведення заходів податкового контролю.

Спільні податкові перевірки є новим і перспективним інструментом міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування, спрямованої на запобігання виникненню податкових спорів щонайменше завдяки єдності у розумінні податковими відомствами залучених держав фактичних обставин платника податків та щонайбільше завдяки формуванню єдиної позиції щодо оцінювання податкових наслідків під час перевірки конкретного платника податків.

Водночас, незважаючи на наявність очевидних переваг, використання такого інструменту може бути поєднане і з рядом практичних перешкод, які потребують уваги. Зокрема, щодо України, то такими перешкодами є відсутність належних нормативно-правових засад на рівні внутрішнього законодавства, у т. ч. відсутність

[73] IMF/OECD (2019), 2019 Progress Report on Tax Certainty, Paris. URL: www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm (Last accessed: 10.10.2020).

положень щодо гарантій платника податків у контексті надання доступу до інформації під час проведення спільної податкової перевірки, а також проблемний статус міжвідомчих міжнародних договорів в ієрархії актів вітчизняного податкового законодавства.

Для забезпечення належних нормативних засад проведення спільної податкової перевірки, що як процедурний механізм, з одного боку, підвищить ефективність податкового контролю за рахунок всебічного дослідження платника податків, а з іншого – зменшить вплив корупціогенних факторів, Україна вже сьогодні має розпочати відповідну нормотворчу та інституціональну діяльність.

Швидка зміна умов ведення бізнесу, його структурування, а також складні випадки шахрайства, пов'язані, зокрема, і зі схемами з ПДВ, зумовили і трансформацію взаємної допомоги податкових служб, яка у ряді держав не обмежується обміном інформацією, а охоплює й інші форми взаємодії, як-от: присутність податкових інспекторів з іншої держави, одночасні перевірки, а також спільні податкові перевірки[74]. На цьому етапі побудови сервісної служби Державна податкова служба України використовує досить ліберальний підхід до проведення планових перевірок. Зокрема, у публічному доступі наявні критерії ризиковості платника ПДВ, план-графік проведення документальних планових перевірок платників податків (що містить 3 960 документальних планових перевірок платників податків-юридичних осіб, 183 документальні планові перевірки фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів, 1 386 платників податків-фізичних осіб, у яких обсяг доходу за рік не перевищує 20 млн грн, 201 платника податків-фізичної особи, у якої обсяг доходу за рік становить 20 млн грн або більше та не перевищує 100 млн грн., і 55 платників податків-фізичних осіб, у яких обсяг доходу за рік перевищує 100 млн грн у 2020 р.[75]). Така відкритість дозволяє платникам податків бути більш впевненими та підготовленими, але ми не можемо не враховувати й досвід інших держав

[74] Exchange of Information and Cross Border Cooperation between Tax Authorities. The Netherlands. URL: https://www.ifa-nl.org/asset/document/ 5f610253afc734f7.pdf (Last accessed: 18.04.2020).

[75] План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків на 2020 рік. URL: https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/plani-tazviti-roboti-/402509.html (Last accessed: 21.04.2020).

(наприклад, Німеччини), де критерії ризиковості не є публічними і відомі вузькому колу податкових інспекторів, а також платники податків не повідомляються за 1–12-місячний період про проведення у них перевірки. Крім того, у ряді держав до вибірки платників також входить частка тих, які не мають виявлених підстав для перевірки, що надалі гарантує репрезентативність, актуальність вибірки та не створює репутаційних ризиків для відібраних платників. Як наслідок, це дозволяє зібрати більш об'єктивні дані про діяльність суб'єктів господарювання та фізичних осіб. Проте навіть найпрогресивніша практика проведення перевірок платників податків на національному рівні може не дати задовільного результату з огляду на зміни умов ведення бізнесу та його глобалізацію. Відповідно, відбувається пошук нових інструментів взаємодії з платниками, якими і виступають спільні податкові перевірки. Одними з піонерів їхнього проведення були Нідерланди. Саме вони з Німеччиною у 2013 р. мали пілотний проєкт, для реалізації якого було вдосконалено внутрішнє нормативно-правове забезпечення[76]. Перелік держав, які беруть участь у спільних податкових перевірках, значно розширився за останні роки, проте здебільшого за рахунок розвинених держав. На цьому етапі для України можуть бути корисними спільні податкові перевірки, які пов'язані з трансфертним ціноутворенням, діяльністю постійних представництв, та щодо правильності застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування. Це сприятиме підвищенню визначеності у сфері міжнародного оподаткування. Незважаючи на ряд переваг, пов'язаних із проведенням спільних податкових перевірок, також є і певні недоліки. Зокрема, податковий інспектор для участі у такій перевірці має вільно володіти мовою іншої держави або англійською поряд із високим фаховим рівнем. Також з боку податкових органів це вимагає особливого підбору ризикових платників для спільних податкових перевірок, організації закордонних відряджень працівників тощо. Отже, розширення документальних перевірок, визначених у ст. 75 Податкового кодексу України, завдяки урахуванню

[76] Douma S. Netherlands: Exchange of information versus tax solutions of equivalent effect. URL: http://www.eatlp.org/uploads/public/2014/National% 20report%20Netherlands.pdf (Last accessed: 13.07.2020).

можливості проведення спільних податкових перевірок на території інших держав є перспективним кроком.

Виконання вказаної тематики відповідає заявленим у Стратегічному плані діяльності Міністерства фінансів України на 2018–2021 р. ініціативам Уряду щодо поглиблення міжнародного співробітництва у сфері оподаткування. Результати дослідження сутності спільних податкових перевірок як форми адміністративного співробітництва держав, визначення переваг та належних нормативно-правових засад її використання в Україні сприятимуть підвищенню якості контрольно-перевірочної роботи, зниженню корупційних ризиків та ймовірності виникнення податкових спорів.

Значущість спільних податкових перевірок безспірна для вдосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням. У матеріалах ЄС зазначається, які країни вже мають цей інструмент. У положеннях коментарів до статті з обміну податковою інформацією в МПК ОЕСР відзначається, що вона може стати основою спільних податкових перевірок. Наголошуючи на очевидних відмінностях між процедурою спільної податкової перевірки та обміном податковою інформацією (спільні перевірки – органічний розвиток обміну інформацією за запитом) та ураховуючи її потенціал, вважаємо цю працю актуальним і перспективним напрямом наукових досліджень у сфері оподаткування.

Підсумком проведеного авторським колективом дослідження є такі наукові результати:

– охарактеризовано сутність спільних податкових перевірок;

– сформульовано основні риси спільних податкових перевірок як процедурного механізму;

– сформульовано окремі пропозиції щодо нормативного закріплення інституту спільних податкових перевірок у вітчизняному податковому законодавстві;

– охарактеризовано стан нормативної регламентації проведення спільних податкових перевірок в Індонезії, зокрема виокремлено умови (інформація надана за запитом в Індонезію з іншої юрисдикції або, навпаки, є недостатньою; є потреба

у прискоренні отримання інформації, незважаючи на направлений запит на інформацію), цілі (запобігання уникненню оподаткування; запобігання неналежному використанню договірних норм у сфері оподаткування; отримання інформації, пов'язаної з виконанням платником податків обов'язків у сфері оподаткування), стадії проведення (запит, оцінювання отриманого запиту, перевірка, підготовка звіту);

– визначено правовий механізм проведення спільних податкових перевірок у Німеччині, яка є лідером в ініціюванні спільних податкових перевірок у світі. Визначено необхідні організаційні засади проведення спільних податкових перевірок (компетентний орган та відповідальний підрозділ, постановка завдань та сфера діяльності посадових осіб), проаналізовано результати вже завершених спільних податкових перевірок у Німеччині, що свідчать про збалансування приватного і публічного інтересу у сфері оподаткування;

– сформульовано висновки щодо вдосконалення міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування та перспектив проведення спільних податкових перевірок в Україні;

– охарактеризовано інститут спільних податкових перевірок як перспективний інструмент міжнародно-правової співпраці України з податкових питань;

– виявлено переваги та недоліки впровадження спільних податкових перевірок у контексті забезпечення балансу приватного і публічного інтересу у сфері оподаткування в Україні;

– визначено міжнародно-правові засади проведення спільних податкових перевірок в Україні;

– сформульовано пропозиції щодо створення належних нормативно-правових засад проведення спільних податкових перевірок в Україні.

Перевагами використання потенціалу спільних податкових перевірок є підвищення якості контрольно-перевірочної роботи, зниження корупційних ризиків та ймовірності виникнення податкових спорів. Позитивний досвід у використанні подібних механізмів уже мають Австралія, Італія, Німеччина,

Сполучене Королівство, ПАР та США. Потенціал спільних податкових перевірок визнається ОЕСР, МВФ, ЄС, ІОТА та Форумом з податкового адміністрування.

Водночас використання такого механізму, як спільні податкові перевірки, щодо ефективності їхнього застосування може мати такі перешкоди:

– не всі юрисдикції визнають можливість проведення спільних податкових перевірок;

– не всі юрисдикції передбачають можливість проведення спільної податкової перевірки на рівні внутрішньодержавного законодавства, навіть за наявності достатніх міжнародно-правових підстав;

– забезпечення дотримання прав платників податків, передбаченого договірними нормами.

З метою удосконалення положень глав 5, 8, 10 ПК України пропонуємо визначити такий різновид податкового контролю у міжнародних правовідносинах, як спільна податкова перевірка зі спеціально уповноваженими органами інших країн (юрисдикцій). А підп. 19^1.1.32 п. 19^1.1 ст. 19^1 ПК України викласти у такій редакції:

«19^1.1.32. організовують взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснюють міжнародне співробітництво у податковій сфері, у т. ч. забезпечують участь України в ініційованих іноземними державами спільних податкових перевірках та одночасних податкових перевірках транснаціональних компаній, а також участь представників іноземних держав під час здійснення заходів податкового контролю або податкового моніторингу, якщо це передбачено відповідним міжнародним договором».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017. 114 p. P. 55. URL: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

2. Six Meeting of the OECD Forum on Tax Administration – Joint Audit Participants Guide, September 2010. Paris: OECD, 2010. 15 p. P. 4. URL: http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

3. Gilleard, M. Why joint audits are yet to take off. *International Tax Review*. May 31, 2012. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbsbdr8c5ncz/why-joint-audits-are-yet-to-take-off (Last accessed: 04.04.2020).

4. Burgers, I., Criclivaia. D. Joint Tax Audits : Which Countries Benefit Most? *World Tax Journal*. 2016. Vol. 8. No. 3. Pp. 306-355.

5. Braun, M.,Greil, S., Schmitz, S., Eisgruber, T. Joint Audits : the German Experience. *International Tax Review*. February 20, 2020. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1kbl668sbt1l8/joint-audits-the-german-experience (Last accessed: 04.04.2020).

6. A Coordinated Approach to Transfer Pricing Controls Within the EU / EU Joint Transfer Pricing Forum, JTPF/013/2018/EN, October 2018. Brussels, 2018. 36 p. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

7. De Bont, G.J.M.E., van der Hel – van Dijk RA, E.C.J.M. Exchange of Information and Cross Border Cooperation between Tax Authorities – The Netherlands. 19 p. URL: https://www.ifa-nl.org/asset/document/5f610253afc734f7.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

8. Oberson, X. General Report. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 98b : Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. The Hague: Sdu Uitgevers, 2013. Pp. 19-57.

9. Meickmann, T. The German-Dutch joint tax audit pilot project from a legal perspective in Germany. *Taxing German-Dutch Cross-Border Business Activities*. Ed. by H. Jochum, P. Essers and J. Englisch. Nozdhorn: DruckereiSchöpe, 2015. Pp. 393-404.

10. Criclivaia, D. “Magic Formula” of the Joint Audits in Raising Revenue Through Weeding out Corrupt Practices (Based on Romania and Moldova cases). *Scientific Papers Series “Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development”*. 2015. Vol. 15. Issue 1. Pp. 1-12. URL: http://managementjournal.usamv.ro/pdf/vol.XV_1/Art17.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

11. Kroft, E. Why Joint and Simultaneous Audits Could Be on Their Way to Canada. *International Tax Review*. October 03, 2011. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbs43pbg0js8/why-joint-and-simultaneous-audits-could-be-on-their-way-to-canada (Last accessed: 04.04.2020).

12. Adams, H. How Authorities are Keeping Pace with Asia’s Growth. *International Tax Review*. April 30, 2011. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbs5c53m3gll/how-authorities-are-keeping-pace-with-asias-growth (Last accessed: 04.04.2020).

13. The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit. Paris: OECD, 2017. 92 p.

14. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) (с последующими изменениями): Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. URL: http://docs.cntd.ru/document/901714421 (дата обращения: 04.04.0220).

15. Об утверждении Порядка организации работы по обеспечению участия и условий участия компетентного органа иностранного государства (территории) в налоговой проверке, налоговом мониторинге: Приказ ФНС РФ от 25.11.2019 г. № ММВ-7-13/587@. URL: http://docs.cntd.ru/document/564062801 (дата обращения: 04.04.2020).

16. Cooperation With Other Jurisdiction on Tax Matters Regulations of 22 July 2011, S.L.123.127. URL:

http://justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=11696&l=1 (Last accessed: 04.04.2020).

17. Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania of 13 April 2004, No. IX-2112. URL: https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/7977078/LAW+ON+TAX+ADMINISTRATION_EN.pdf/f03d7a66-1439-4f44-926c-b74733328574 (Last accessed: 04.04.2020).

18. Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Implementation Package / Forum on Tax Administration. Paris: OECD, 2019. 37 p. URL: http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/joint-audit-2019-implementation-package.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

19. Suroyo, G., Danubrata, E. Indonesia to crack down on corporate tax avoidance / Reuters, February 24, 2015. URL: https://www.reuters.com/article/us-indonesia-tax-taxavoidance-idUSKBN0LS05320150224 (Last accessed: 16.05.2020).

20. Agreement between the Government of the Isle of Man and the Government of the Republic of Indonesia for the exchange of information in tax matters, June 22, 2011, URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48336316.pdf (Last accessed: 16.05.2020).

21. Regulation of the Ministry of Finance of the Republic of Indonesia No. 39/PMK.03/2017 of 6 March 2017 concerning Procedures on Exchange of Information based on International Agreements. URL: https://perpajakan.ddtc.co.id/peraturan-pajak/read/peraturan-menteri-keuangan-39pmk-032017 (Last accessed: 16.05.2020).

22. Regulation of the Director General of Tax PER-02/PJ/2020 of 27 January 2020 concerning Procedures for the Implementation of Tax Examinations Abroad in the Order of Exchange of Information Based on the International Agreement. URL: https://perpajakan.ddtc.co.id/peraturan-pajak/read/peraturan-direktur-jenderal-pajak-per-02pj2020 (Last accessed: 16.05.2020).

23. Irnowo, B. K. Challenges of implementing tax examination abroad. *The Jakarta Post*. March 12, 2020. URL:

https://www.thejakartapost.com/academia/2020/03/12/challenges-of-implementing-tax-examination-abroad.html (Last accessed: 16.05.2020).

24. Reservations and Declarations for Treaty No.127 - Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. CoE, 2020. URL: https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/declarations?p_auth=Ufuf6J0F (Last accessed: 16.05.2020).

25. Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p.

26. Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration. Joint Audit Report. Istanbul, 15–16 September 2010. URL: http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf (Last accessed: 16.09.2020).

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Текст змін до директиви ЄС щодо спільних податкових перевірок[77]

Оригінал тексту	Переклад
SECTION IIa Joint Audits Article 12a Joint audits	РОЗДІЛ IIa Спільні податкові перевірки Стаття 12a Спільні податкові перевірки
1. For the purposes of this Directive, "joint audit" shall mean an administrative enquiry which is jointly conducted by the competent authorities of two or more Member States that proceed, in a pre-agreed and co-ordinated manner, to examine a case linked to one or more persons of common or complementary interest to their respective Member States.	1. Для цілей цієї Директиви термін «спільні податкові перевірки» означає адміністративне розслідування, яке спільно проводять компетентні органи двох або більше держав-членів, які заздалегідь узгоджено та скоординовано приступають до розгляду справи, пов'язаної з однією або кількома особами, що становлять спільний або взаємодоповнювальний інтерес для відповідних держав-членів.
2. Where a competent authority of one Member State requests a competent authority of another Member State (or other Member States) to conduct a joint audit of one or more persons of common or complementary interest to all their respective Member States, the requested authorities shall respond to the request within 30 days from the receipt of the request.	2. Якщо компетентний орган однієї держави-члена просить компетентний орган іншої держави-члена (або інших держав-членів) провести спільну податкову перевірку однієї або кількох осіб, що становлять спільний або взаємодоповнювальний інтерес для всіх відповідних держав-членів, запитувані органи повинні відповісти на запит протягом 30 днів з моменту отримання запиту.
3. A request for a joint audit by a competent authority of a Member State may be rejected on justified grounds and, in particular, for any of the following reasons: (a) the requested joint audit would involve carrying out enquiries or communicating information in breach of the legislation of the requested Member State; (b) the requesting authority is unable, for legal reasons, to communicate information similar to what the requested Member State would be expected to provide during the joint audit.	3. Запит про проведення спільної податкової перевірки компетентним органом держави-члена може бути відхилено за обґрунтованих підстав і, зокрема, з будь-якої з таких причин: (а) запитуваний спільний аудит передбачав би проведення запитів або передання інформації, що порушує законодавство запитуваної держави-члена; (б) орган, що робить запит, не може з юридичних причин передавати інформацію, подібну до тієї, яку запитувана держава-член повинна надати під час спільної податкової перевірки.
4. Where one or more persons requests a competent authority of two or more Member States to jointly audit the person(s), the requested authorities shall respond to the request within 30 days. Where a requested authority rejects the request, it shall inform the requesting person(s) of the grounds for doing so.	4. Якщо одна або більше осіб просять компетентний орган двох або більше держав-членів провести спільну податкову перевірку особи (осіб), запитувані органи повинні відповісти на запит протягом 30 днів. Якщо запитуваний орган відхиляє запит, він інформує особу (осіб) про підстави цього.
	5. Незважаючи на обмеження, встановлені

[77] Proposal for a council directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2020_tax_package_dac7_en.pdf (Last accessed: 06.08.2020).

Оригінал тексту	Переклад
5. Notwithstanding the limits laid down in Article 17(4), the provision of information to the competent authority of a Member State in the context of a joint audit pursuant to this Article may not be refused on the grounds that it would lead to the disclosure of a commercial, industrial or professional secret or of a commercial process, or of information whose disclosure would be contrary to public policy. This shall be without prejudice to the obligation of the receiving competent authority not to pass on or, in any way, disclose this information to third parties. 6. Joint audits shall be carried out in accordance with the procedural arrangements that apply in the Member State where the conduct of actions related to the audit takes place. Evidence collected in the context of a joint audit in one Member State pursuant to its law shall be mutually recognised by all other competent authorities of the Member States which participate in the joint audit. 7. Where competent authorities of two or more Member States conduct a joint audit, they shall agree on the facts and circumstances of the case and endeavour to reach an agreement on the tax position of the audited person(s) based on the results of the joint audit. The conclusions of the audit shall be incorporated in a final report which shall have equivalent legal value to the relevant national instruments issued following an audit. 8. For the purpose of implementing the final report, Member States shall provide by law for the possibility to perform a corresponding adjustment. 9. The competent authorities of the Member States that conducted a joint audit shall notify the outcome of the audit, including the final report, to the audited person(s) within 30 days of the issuance of the final report. 10. The linguistic arrangements of a joint audit shall be agreed by the competent authorities involved in it.	статтею 17 (4), надання інформації компетентному органу держави-члена в контексті спільної податкової перевірки відповідно до цієї статті не може бути відмовлено на тій підставі, що це призведе до розголошення комерційної, виробничої чи професійної таємниці або комерційного процесу, або інформації, розголошення якої суперечить державній політиці. Це повинно не шкодити обов'язку компетентного органу не передавати та не розкривати отриману інформацію третім особам. 6. Спільні податкові перевірки проводяться відповідно до процедурних домовленостей, які застосовуються в державі-члені, де відбувається проведення дій, пов'язаних з перевіркою. Докази, зібрані в межах спільної податкової перевірки в одній державі-члені відповідно до її законодавства повинні взаємно визнаватися всіма іншими компетентними органами держав-членів, які беруть участь у спільній податковій перевірці. 7. Якщо компетентні органи двох або більше держав-членів проводять спільну податкову перевірку, вони домовляються про факти та обставини справи та намагаються досягти згоди щодо податкового становища перевіреної особи (осіб) за результатами спільної податкової перевірки. Висновки спільної податкової перевірки повинні бути внесені в остаточний звіт, який має юридичну цінність, що відповідає відповідним національним документам, виданим після перевірки. 8. З метою імплементації остаточного звіту держави-члени передбачають законодавством можливість здійснити дзеркальне коригування. 9. Компетентні органи держав-членів, які провели спільну податкову перевірку, повідомляють про її результати, включаючи остаточний звіт, особі (особам), що перевірялися, протягом 30 днів з дати видачі остаточного звіту. 10. Лінгвістичні домовленності спільної податкової перевірки узгоджуються компетентними органами, що беруть у ній участь.

ДОДАТОК Б

Список країн-членів ЄС, що впроваджують положення Директиви 2011/16 / ЄС та мають у національному законодавстві норми, що дозволяють участь посадових осіб компетентного органу іншої держави (юрисдикції) у заходах податкового контролю на своїй території та можливість здійснювати коригування податкової бази в результаті трансфертного ціноутворення[78]

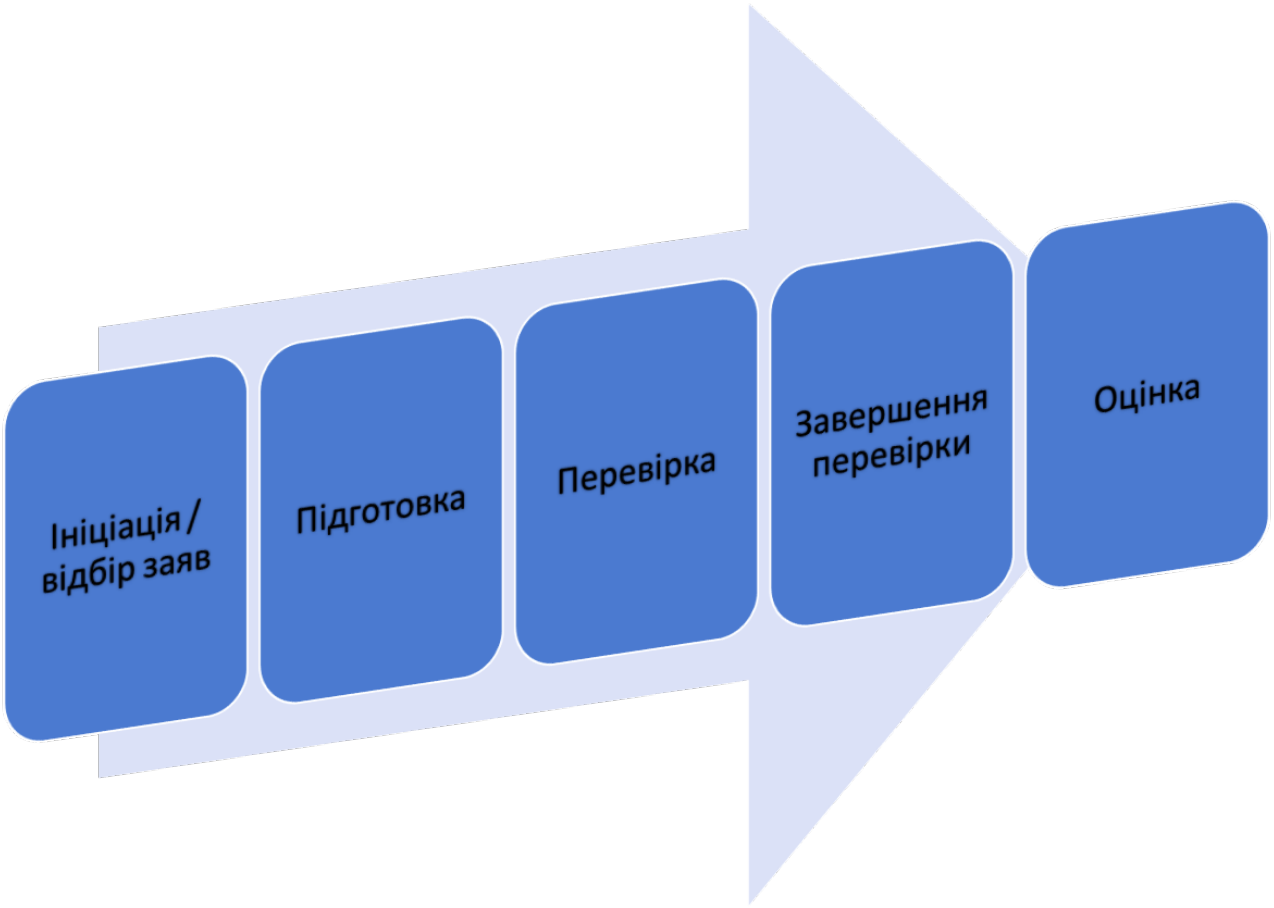
Країна	Пасивна участь		Активна участь		Коригування
	Норма закону, що дозволяє присутність	Норма закону, що дозволяє здійснення адміністратив-них запитів	Норма закону, що дозволяє поставити питання платнику податків	Норма закону, що дозволяє експертизу записів	Норма закону, що дозволяє коригування податкової бази у бік зменшення
Австрія	+	+	+	+	+
Бельгія	+	+	–	–	+
Болгарія	+	+	+	+	+
Кіпр	+	+	–	–	–
Чехія	+	+	+	+	–
Німеччина	+	+	+	+	за певних обставин
Данія	+	+	–	–	+
Естонія	+	+	+	+	+
Іспанія	+	+	–	–	за певних обставин
Фінляндія	+	+	+	+	–
Франція	+	+	+	+	–
Сполучене Королівство	+	+	–	–	–
Греція	+	+	–	–	–
Хорватія	+	+	–	–	+
Угорщина*	н/в	н/в	н/в	н/в	н/в
Ірландія	+	+	–	–	–
Італія	+	+	+	+	+
Литва	+	+	+	+	+
Люксембург	–	–	–	–	+
Латвія	+	+	–	–	–
Мальта	+	+	+	+	+
Нідерланди	+	+	+	+	+
Польща	+	+	–	–	–
Португалія	+	+	+	+	+
Румунія	+	–	–	+	+
Швеція	+	+	–	–	–
Словенія	+	+	–	–	+
Словакія	+	+	+	+	–

*Угорщина не відповіла на запитання

[78] A Coordinated Approach to Transfer Pricing Controls Within the EU / EU Joint Transfer Pricing Forum, JTPF/013/2018/EN, October 2018. Brussels, 2018. 36 p. P. 15. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf (Last accessed: 04.04.2020).

ДОДАТОК В

Практичне керівництво проведення спільної податкової перевірки[79]



1-й етап

2-й етап

3-й етап

4-й етап

5-й етап

[79] Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Implementation Package / Forum on Tax Administration. Paris: OECD, 2019. 37 p. URL: http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/joint-audit-2019-implementation-package.pdf (Last accessed: 14.09.2020).

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Тимченко Леонід Дмитрович,
Драган Олена Василівна, Задорожня Ліна Адамівна,
Кармаліта Марія Володимирівна, Селезень Павло Олександрович

СПІЛЬНІ ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ ЗА УЧАСТІ ПРЕДСТАВНИКІВ РІЗНИХ ДЕРЖАВ ТА ЇХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ