

НІКІТІН В. В.,

кандидат юридичних наук,

докторант

*(Науково-дослідний інститут
публічного права)*

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.6.2.1.18>**ДО ПРОБЛЕМИ НАДАННЯ ДОПОМОГИ ПРИ МІЖНАРОДНОМУ
СПІВРОБІТНИЦТВІ ЩОДО ЗАПОБІГАННЯ ТА ПРОТИДІЇ
УХИЛЕННЯМИ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ**

Актуальність статті полягає в тому, що податкові перевірки як інструмент надання допомоги за податковими справами дозволяють компетентним органам держав установити факти ухилення від сплати податків набагато швидше, ефективніше й економічно доцільніше, порівняно з іншими інструментами надання зазначеної допомоги, проте, незважаючи на ефективність цього виду, міжнародний досвід свідчить, що вони застосовуються нечасто. Приблизно 5 разів на рік одночасні податкові перевірки здійснюються у країнах Європи (у Бельгії, Великій Британії, Данії, Ірландії, Іспанії, Нідерландах, Норвегії, Фінляндії, Швеції), а в інших країнах ще рідше. У статті, спираючись на аналіз наукових поглядів вчених та норм чинного вітчизняного та зарубіжного законодавства, окреслено проблеми надання допомоги при міжнародному співробітництві щодо запобіганні і протидії ухиленнями від сплати податків. Зроблено висновок, що до основних проблем, з якими зіштовхуються країни при застосуванні основних способів та інструментів надання допомоги при міжнародному співробітництві щодо запобіганні і протидії ухиленнями від сплати податків на міждержавному рівні, належать: неузгодженість порядку збирання інформації необхідної для боротьби з ухиленнями від сплати податків; явний брак систем автоматичного обміну такою інформацією; їх невідповідність стандартам автоматичного обміну, розробленим ОЕСР; нерозробленість процесу інтеграції інформації, отриманої від країн-партнерів в автоматичному режимі, до національних баз даних; невизначеність порядку відшкодування витрат, понесених при наданні взаємної адміністративної допомоги у податкових спорах; порушення конфіденційності інформації отриманої й наданої для боротьби з ухиленням від сплати податків. Розв'язання названих проблем на міждержавному рівні здійснюється шляхом прийняття двосторонніх або багатосторонніх угод чи меморандумів про взаємодопомогу між різними країнами – учасницями Конвенції, в яких визначаються взаємоузгоджені механізми подолання цих проблем, особливості практичного застосування окремих інструментів процесуального оформлення необхідних документів; часові проміжки, в оформленні останніх; розподіл понесених витрат; механізми взаємодії між компетентними органами різних країн; види автоматичних систем для оброблення інформації та ін.

Ключові слова: *проблеми, надання допомоги, міжнародне співробітництво, запобігання, ухилення, сплата податків.*



Nikitin V. V. On the problem of providing assistance in international cooperation in preventing and combating tax evasion

The relevance of the article is that tax audits as a tool for providing assistance in tax matters allow the competent authorities to establish the facts of tax evasion much faster, more efficiently and economically feasible compared to other tools for providing such assistance. However, despite the effectiveness of this species, international experience shows that they are used infrequently. Approximately 5 times a year, simultaneous tax audits are carried out in European countries (Belgium, Great Britain, Denmark, Ireland, Spain, the Netherlands, Norway, Finland, Sweden), and in other countries even less often. The article, based on the analysis of scientific views of scientists and the norms of current domestic and foreign legislation, outlines the problems of assistance in international cooperation in preventing and combating tax evasion. It is concluded that the main problems faced by countries in applying the main methods and tools of assistance in international cooperation to prevent and combat tax evasion at the interstate level include: inconsistency in the collection of information necessary to combat tax evasion; obvious lack of systems for automatic exchange of such information; their non-compliance with the automatic exchange standards developed by the OECD; undeveloped process of integration of information received from partner countries in the automatic mode into national databases; uncertainty of the procedure for reimbursement of expenses incurred in providing mutual administrative assistance in tax disputes; violation of the confidentiality of information received and provided to combat tax evasion. These problems are addressed at the interstate level through the adoption of bilateral or multilateral agreements or memoranda of mutual assistance between the various States Parties to the Convention, which define: mutually agreed mechanisms to overcome these problems; documents; time intervals, in the design of the latter; the distribution of costs incurred; mechanisms of interaction between the competent authorities of different countries; types of automatic systems for information processing, etc.

Key words: *problems, assistance, international cooperation, prevention, evasion, payment of taxes.*

Вступ. Податкові перевірки як інструмент надання допомоги за податковими справами дозволяють компетентним органам держав установити факти ухилення від сплати податків набагато швидше, ефективніше й економічно доцільніше, порівняно з іншими інструментами надання зазначеної допомоги. Проте, незважаючи на ефективність цього виду, міжнародний досвід свідчить, що вони застосовування нечасто. Приблизно 5 разів на рік (що є досить скромним показником), одночасні податкові перевірки здійснюються у країнах Європи (у Бельгії, Великій Британії, Данії, Ірландії, Іспанії, Нідерландах, Норвегії, Фінляндії, Швеції), а в інших країнах ще рідше. Причиною цього, за визначенням Ради глав контрольних департаментів з податкових питань країн Північної Європи, слід назвати недосконалу процедуру їх задіяння, зумовлену нетривалим строком використання цього інструменту міжнародного співробітництва в боротьбі з ухиленнями від сплати податків [1, с. 90].

Окрім проблемні питання ухилення від подвійного оподаткування досліджувались у наукових працях: Ю.Г. Дем'янчука, В.В. Карпова, Л.Л. Лазебник, О.І. Остапенка, Н.А. Падейського, Л.А. Савченко, Є.Я. Сорокіної, Г.П. Толстоп'ятенко, А.А. Шакирянова та ін. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, у юридичній літературі малодослідженим є проблема надання допомоги при міжнародному співробітництві щодо запобігання і протидії ухиленнями від сплати податків.

Постановка завдання. Мета статті – встановити проблеми надання допомоги при міжнародному співробітництві щодо запобігання та протидії ухиленнями від сплати податків.



Результати дослідження. У ст. 9 Конвенції про надання допомоги проголошено, що компетентні органи країн – учасниць цієї Конвенції на прохання вповноваженого органу запитуючої держави можуть дозволити представникам цього органу бути присутніми на відповідній частині податкової перевірки в запитуваній державі, тобто застосовувати для боротьби з ухиленням від сплати податків на міждержавному рівні такий вид податкових перевірок, як податкові перевірки за кордоном (*Tax Examinations abroad*). Для цього уповноважений орган запитуваної держави якомога скоріше повідомляє уповноваженому органу запитуючої держави про час і місце перевірки, про орган або посадову особу, яким доручено її провести і про процедури й умови, встановлені запитуваною державою для проведення перевірки. Метою проведення податкових перевірок за кордоном є спрощення для компетентних органів іншої країни розуміння ділових відносин між резидентом цієї країни, щодо якого провадиться перевірка, та його іноземними партнерами, перевірка бухгалтерської звітності цих резидентів, що ведеться в інших країнах, та ін. Міжнародна практика, показує, що участь представників компетентних органів у податкових перевірках за кордоном може бути пасивною (коли такі представники можуть бути лише присутніми під час перевірок, яку здійснюють представники компетентних органів цієї країни) або активною (коли такі представники можуть провадити допити, вивчати податкову звітність, вилучати документи, здійснювати огляд території платника податків, вдаватися до інших заходів, передбачені національним законодавством країни, в якій провадиться перевірка).

Отже, до інструментів надання взаємної адміністративної допомоги в податкових справах відповідно до розглядуваної нами Конвенції належать податкові перевірки, які можуть бути 2 видів – одночасні й податкові перевірки за кордоном.

Ст. 11 Конвенції про надання допомоги встановлено, що на прохання запитуючої держави запитувана держава вживає необхідних заходів для стягнення податкової заборгованості, належної до сплати першій державі, якщо ця заборгованість виникла в запитуваній державі. Таке стягнення не оспорується, якщо його можна здійснити виключно щодо податкової заборгованості, яка є предметом документа, яким дозволяється примусове стягнення останньої в запитуючій державі, і якщо відповідні сторони не домовилися про інше. Стягнення податкової заборгованості здійснюється на прохання компетентних органів іншої держави разом із заявою про те, що заборгованість стосується податку, до якого застосовується Конвенція про надання допомоги, а у випадку стягнення – про те, що заборгованість не оспорується або не може оспорюватись. До такої заяви додаються: а) офіційна копія документа, що дозволяє примусове стягнення заборгованості в запитуючій державі, і б) копія будь-якого іншого документа, необхідного для проведення стягнення чи вжиття заходів зі збереження суми податків. Документ, що дозволяє примусове стягнення в запитуючій державі, у конкретних випадках згідно з положеннями, чинними в запитуваній державі, приймається, визнається, доповнюється або замінюється якомога скоріше після дати отримання прохання про надання допомоги документом, який дозволяє примусове стягнення в запитуваній державі.

У процесі укладення запиту на примусове стягнення податків доцільно дотримуватися вимог Типової конвенції ОЕРС, у якій зазначається, що з метою дотримання прав платників податків необхідно мати на увазі: по-перше, вимога про таке стягнення повинна враховувати норми внутрішнього законодавства й адміністративну процедуру примусового стягнення податків країни-виконавця запиту; по-друге, що особа, яка є боржником згідно з вимогою про сплату податків, за національним законодавством не може запобігти виконанню останньої. Як підкреслює К.Д. Кастанова, країна-виконавець розцінює вимогу про примусове стягнення податкової заборгованості країни-заявника так, нібито зазначена ця направлена самою цією країною. Таким чином, надаючи допомогу у стягненні податків шляхом примусового стягнення податкової заборгованості, країна-виконавець застосовує механізми примусового стягнення податків згідно з власним внутрішнім законодавством стосовно предмета запиту. Також формою допомоги у стягненні податків як інструменту боротьби з ухиленням від їх сплати на міжнародному рівні є заходи для збереження суми



податків, які здійснюються на прохання запитуючої держави, навіть якщо заборгованість оспорується або ще не є предметом документа, який дозволяє її примусове стягнення. Які саме заходи можуть застосовуватися для збереження суми податків, у Конвенції про надання допомоги не вказується [1, с. 72].

Підсумуємо, що до інструментів надання взаємної адміністративної допомоги в податкових спорах за досліджуваною Конвенцією про належить допомога у стягненні податків, яка надається у формі стягнення податкової заборгованості й заходів для збереження суми податків.

Обов'язок з надання допомоги зі стягнення податків як інструменту боротьби з ухиленням від сплати податків на міжнародному рівні може бути анульовано в нижченаведених випадках, окреслених у Типовій конвенції ОЕСР:

- при порушенні принципу взаємності, який полягає в тому, що країна-виконавець при наданні допомоги зі стягнення податків країні-заявникові не зобов'язана вживати заходи стосовно примусового стягнення податків, які не могла застосувати остання згідно із власним законодавством при подібних обставинах (ст. 27 п. 8 а);
- якщо заходи з надання допомоги зі стягнення податків суперечать державній політиці країни-виконавця (принцип «*ordre public*») (ст. 27 п. 8 б);
- при розходженні з адміністративною практикою (ст. 27 п. 8 б);
- якщо витрати країни-виконавця за вжиття заходів з надання допомоги зі стягнення податків непропорційні вигоді, яку, ймовірно, отримає країна-замовник (ст. 27 п. 8 д).

У ст. 17 Конвенції про надання допомоги передбачається процедура вручення документів. На прохання запитуючої держави запитувана держава вручає адресатові документи, що стосуються судових рішень і надсилаються запитуючою державою, а також ті, що стосуються податку, щодо якого застосовується вказана Конвенція. Запитувана держава здійснює цю процедуру у спосіб, установлений її внутрішнім законодавством для вручення документів суттєво подібного характеру, причому (наскільки це можливо) в такий конкретний спосіб, про який попросила запитуюча держава, або ж у спосіб, який найбільше схожий на нього й передбачений законодавством остінньої. При врученні цього документа, додання його перекладу не є обов'язковим. Проте у випадках, коли відомо, що адресат не розуміє мови, якою складено документ, запитувана держава вживає заходів для забезпечення його перекладу або для підготовки його стислого викладу своєю мовою або однією зі своїх офіційних мов. Вона може також звернутися до запитуючої держави з проханням забезпечити або переклад документа, або додання до нього його стислого викладу однією з офіційних мов запитуваної держави, Ради Європи чи ОЕСР.

За підсумками зазначеного вище, можемо констатувати, що з прийняттям Конвенції про допомогу суттєво розширилися можливості фіскальних органів країн – учасниць цієї Конвенції в боротьбі з ухиленням від сплати податків, що дозволило їх представникам застосовувати як форму співробітництва при запобіганні та протидії таких ухиленням від надання взаємної адміністративної допомоги шляхом задіяння таких інструментів, як-то: а) обмін інформацією, використання якого передбачається за проханням, автоматично або спонтанно; б) податкові перевірки 2 видів – одночасні податкові перевірки й податкові перевірки за кордоном; в) допомога у стягненні податків, що надається шляхом стягнення податкової заборгованості й застосування заходів для збереження суми податків; г) процедура вручення документів. З огляду на те, що інструментами допомоги у стягненні податків, яка раніше трактувалася як форма співпраці при запобіганні і протидії ухиленням від їх сплати, передбачалося обмін інформацією, сприяння у стягненні податків (включаючи заходи із забезпечення стягнення) й виконання доручень із вручення документів, констатуємо, що визначення в зазначеній Конвенції формою співробітництва при запобіганні і протидії ухиленням від сплати податків саме надання взаємної адміністративної допомоги є еволюцією вказаної форми (допомоги у стягненні податків).

К.Д. Кастанова наполягає, що окремою проблемою, яка не знайшла відбиття ні в Конвенції про надання допомоги, ні в Типовій конвенції ОЕСР, є визначення того, яким чином від-



шкодуються витрати, понесені при наданні адміністративної допомоги країною-виконавцем. До них витрат можуть належати витрати на отримання доступу до банківської інформації того чи іншого платника податків, винагорода спеціалістам, витрати на переклад документів відповідною мовою, й заходи, застосовувані для збереження суми податків тощо. Дослідниця відзначає, що за загальним правилом, зазначені витрати покладаються на платника податків [1, с. 79–80]. Водночас відповідно до коментаря до ст. 27 Типової конвенції ОЕСР порядок відшкодування подібних витрат повинен передбачатись у додатковій двосторонній або багатосторонній угоді між країнами або в меморандумі про взаємодопомогу (MoU) в окремій статті – «Допомога у стягненні податків». За браком такої угоди (меморандуму) звичайною практикою в цьому питанні є покладення витрат, понесених при наданні адміністративної допомоги компетентними органами країни-виконавця на країну-запитувачку.

Після ратифікації розглядуваної Конвенції застосування передбачених у ній способів та інструментів запобігання і припинення ухилень від сплати податків, а також боротьба із цим негативним явищем здійснюється шляхом участі держав у міжнародних організаціях, діяльність яких спрямована на забезпечення взаємодії й на співробітництво компетентних органів різних країн, на координацію їх дій і на надання допомоги в організаційних питаннях. До таких організацій належить, насамперед, ОЕСР, діяльність якої у сфері протидії й боротьби з ухиленням від сплати податків зосереджена навколо певних напрямів, а саме:

- розроблення інструкцій з проведення переговорів при укладенні двосторонніх або багатосторонніх угод щодо боротьби з ухиленням від сплати податків;
- розроблення інструкцій із трансферного ціноутворення;
- обмін досвідом між двома країнами-учасницями ОЄЗР;
- забезпечення захисту прав платників податків стосовно конфіденційності їх інформації;
- опрацювання аналітичних документів щодо пошуку найкращих шляхів обміну інформацією як інструменту боротьби з ухиленням від сплати податків;
- вивчення проблем міжнародного ухилення від оподаткування й оплати податків;
- виявлення універсальних схем і структур, задіяних у податковому шахрайстві;
- підготовка відповідних рекомендацій;
- окреслення кола адміністративних процедур, інформаційних вимог і процедур перевірки, які необхідні при наданні адміністративної допомоги по податкових спорах.

У складі ОЕСР створено Центр податкової політики й адміністрування, який регулярно залучається до співробітництва в боротьбі з ухиленням від сплати податків, до розроблення керівних принципів за цим напрямком та ін. Значну роботу з розроблення стандартів та інструкцій у сфері сприяння співпраці з питань міжнародного оподаткування і протидії ухиленням від сплати податків здійснює Комітет з фіскальних питань ОЕСР (*CFA – Committee on Fiscal Affairs*).

Правові презумпції в механізмі правового регулювання усунення міжнародного подвійного оподаткування несуть функціональне навантаження на сам механізм оподаткування. Держави зазвичай зіштовхуються з проблемою створення співрозмірного режиму оподаткування. Ця співрозмірність полягає в тому, що податковий тягар розподіляється на підставі фактичної платоспроможності платників податків, а тому для забезпечення своїх національних інтересів держави повинні потурбуватися про створення таких правових умов, які дозволяють суб'єктам з мінімальними затратами заплатити податок, володіючи при цьому достатніми засобами для подальшого проведення своєї діяльності. Можна передбачити, що оптимальним варіантом для держави є опрацювання і прийняття в рамках міжнародного співробітництва заходів по запобіганню міжнародного подвійного оподаткування. Від вирішення цього питання залежить майнове становище національних суб'єктів як потенційних платників податків, а також привабливість економічного простору держави для іноземних інвесторів.

Створення ж таких оптимальних умов державами призводить до ускладнення техніки оподаткування, тобто тих юридичних прийомів і механізмів, за допомогою яких регу-



люється цей процес. Одним із таких юридичних прийомів є використання правових презумпцій при встановленні елементів податку. Правова презумпція – це ймовірне судження про передбачуваний факт, яке ґрунтується на зв'язку факту наявного (основна презумпція) й передбачуваного. Передбачуваним фактом при встановленні елементів податку виступає платоспроможність платника податку [2, с. 155–156].

При встановленні об'єкта податку найбільший інтерес викликає аналіз правових презумпцій, пов'язаних із визначенням прибутку (доходу) іноземної компанії, яка здійснює діяльність на території іншої держави. Проблема полягає у визначенні частки доходу, від діяльності такої компанії. Це зумовлено обмеженістю засобів податкового контролю, тобто неможливістю його поширення за межі території відповідної держави. Таким чином, виникає ситуація, за якої держава не в змозі у низці випадків стосуватися достовірно встановити частку доходу, що стосується діяльності іноземної компанії на її території, і змушена використовувати умовні методи, засновані на юридичних презумпціях. Ось тому в міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування встановлюється чіткий розподіл сфери оподаткування доходів, майна й діяльності. Це означає, що держави розподіляють між собою права оподаткування тих чи інших об'єктів, хоча сам цей процес вважатиметься однаковим у Договірних державах; це і є презумпція ідентичності відповідних національних податкових режимів щодо встановлених в угоді об'єктів оподаткування. Статті угоди про уникнення подвійного оподаткування, які окреслюють коло об'єктів оподаткування, умовно можна поділити на 3 групи. Це статті: а) що стосуються доходів від активної діяльності (тобто пов'язаної з присутністю на території іншої держави); б) що регулюють режим обкладання пасивних доходів; в) про обкладання податком капіталів (майна). Крім того, сюди ж включені статті, що містять дефініції деяких термінів, застосовуваних в угоді [3].

У такий же самий спосіб держави, укладаючи угоду, вирішують питання про суб'єктів конкретного виду податку. У такому разі потрібно розрізняти загальних суб'єктів податкової угоди та суб'єктів конкретних, які будуть сплачувати податок. При визначенні суттєвих елементів податку законодавець використовує правові презумпції як імовірні судження про невідомий, але передбачуваний факт (правові презумпції у вузькому сенсі) [2, с. 157]. Це стосується, зокрема, діяльності постійного представництва, одержувачів дивідендів, відсотків і роялті.

Наведене дає підстави зробити висновок, що основна суть укладення державами угод про уникнення подвійного оподаткування полягає в тому, щоб установити, якій із 2 держав належить право оподаткування того чи іншого доходу. Картину такого правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню, яке адекватно втілює інтереси 2-х договірних держав, можна продемонструвати на прикладі доходів, які, оподатковуються як правило, в країні джерела їх походження. Таке правове регламенту оподаткування зазначених доходів, має свої особливості. Узявши до уваги аналіз угод про уникнення подвійного оподаткування, вважаємо за доцільне віднести до них такі об'єкти оподаткування, як доходи від нерухомого майна, прибуток від підприємницької діяльності, директорські гонорари, оподаткування артистів, спортсменів, пенсії, оподаткування державних службовців, студентів, викладачів, дослідників. Наочним прикладом втілення принципу адекватності при оподаткуванні названих об'єктів є оподаткування доходів від нерухомого майна і прибутку від підприємницької діяльності.

Висновки. Таким чином, до основних проблем, з якими зіштовхуються країни при застосуванні основних способів та інструментів надання допомоги при міжнародному співробітництві щодо запобігання та протидії ухиленням від сплати податків на міждержавному рівні, належать: неузгодженість порядку збирання інформації необхідної для боротьби з ухиленнями від сплати податків; явний брак систем автоматичного обміну такою інформацією; їх невідповідність стандартам автоматичного обміну, розробленим ОЕСР; нерозробленість процесу інтеграції інформації, отриманої від країн-партнерів в автоматичному режимі, до національних баз даних; невизначеність порядку відшкоду-



вання витрат, понесених при наданні взаємної адміністративної допомоги у податкових спорах; порушення конфіденційності інформації отриманої й наданої для боротьби з ухиленням від сплати податків.

Розв'язання названих проблем на міждержавному рівні здійснюється шляхом прийняття двосторонніх або багатосторонніх угод чи меморандумів про взаємодопомогу між різними країнами–учасницями Конвенції, в яких визначаються: а) взаємоузгоджені механізми подолання цих проблем, б) особливості практичного застосування окремих інструментів процесуального оформлення необхідних документів, в) часові проміжки, в оформленні останніх, г) розподіл понесених витрат, д) механізми взаємодії між компетентними органами різних країн, е) види автоматичних систем для оброблення інформації та ін.

Список використаних джерел:

1. Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / Моск. гос. ин-т междунар. отношений (Ун-т) МИД РФ. Москва, 2015. 187 с.
2. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве : учебное пособие. Москва : Пресс, 2002. 252 с.
3. Петраш І.Ю. Цілі, завдання та види міжнародних угод України про уникнення подвійного оподаткування. *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. 2000. Вип. 22, ч. 1. С. 129–137.

