

УДК 374.73:336.22

П.А. Селезень

канд. юрид. наук

Национальный университет
государственной фискальной
службы Украины

**ВЗАИМОСОГЛАСИТЕЛЬНАЯ ПРОЦЕДУРА КАК МЕХАНИЗМ
РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ:
СУЩНОСТЬ И ОСОБЕННОСТИ**

Взаимосогласительная процедура является уникальным механизмом для разрешения споров в отношении толкования и применения положений договоров об избежании двойного налогообложения. Ее роль становится особенно важной в условиях возрастания налоговой неопределенности в контексте кардинальных изменений правил международного налогообложения. В работе описаны сущность, характерные черты, преимущества и недостатки использования взаимосогласительной процедуры.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф.С.С.РИНЬ

Статистика государств-членов ОЭСР по разрешению налоговых споров с использованием потенциала взаимосогласительной процедуры на основе договоров об избежании двойного налогообложения убедительно свидетельствует не только о позитивной динамике, но и о расширении географии применения соответствующего механизма. Так, если в 2005 г. в Бельгии было инициировано взаимосогласительную процедуру только в 31-м случае, в Канаде – в 76-ти, в Германии – в 212-ти, то уже в 2015 г. соответственно в 428-и, 130-ти и 363-х случаях. Такие же юрисдикции как Словакия, Словения, Турция в том же промежутке времени получили первый опыт использования взаимосогласительной процедуры как механизма разрешения споров в отношении толкования и применения договорных норм в сфере налогообложения [1]. В сочетании с включением обязательства в отношении усовершенствования взаимосогласительной процедуры в минимальных пакет мер в рамках кампании по противодействию размыванию базы налогообложения и перемещения прибыли в низконалоговые юрисдикции (анти-БЕПС), подобные тенденции указывают на необходимость обеспечения надлежащего понимания сущности соответствующего механизма разрешения налоговых споров и его особенностей.

Эксперты ОЭСР отмечают, что взаимосогласительная процедура на основе договоров об избежании двойного налогообложения “позволяет уполномоченным органам (компетентным органам) от правительств договорных государств взаимодействовать с намерением разрешения трансграничного налогового спора. Такие споры включают как двойное налогообложение (юридическое и экономическое), так и отличия в толковании и применении налогового договора” [2, с. 8]. Сущность взаимосогласительной процедуры М. Ломбардо определяет следующим образом: “Взаимосогласительная процедура является специальным механизмом вне рамок внутреннего права для разрешения споров на взаимной основе, другими словами, путем заключения соглашения между компетентными органами договорных государств в тех случаях, когда налог взыскивается или может быть взыскан не в соответствии с положениями налогового договора, с целью обеспечения согласованного применения и толкования соответствующего международного договора в договорных государствах” [3, с. 459]. По этой причине вряд ли можно согласиться с подходом Е. Кристианс, относящей взаимосогласительную процедуру к механизмам разрешения налоговых споров, обладающим дипломатической природой: “Взаимное соглашение (mutual agreement) представляет собой более чем столетний дипломатический инструмент, стандартной формой неформального дипломатического языка в отношении разрешения споров, которая закреплена в большинстве налоговых договоров” [4, с. 1433].

Существующий подход к пониманию сущности взаимосогласительной процедуры предполагает необходимость выделения следующих характерных черт:

1) нормативным основанием взаимосогласительной процедуры являются положения договоров об избежании двойного налогообложения, подобные ст. 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР (далее – МПК ОЭСР) или ст. 25 Типовой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися государствами;

2) взаимосогласительная процедура прежде всего используется для разрешения споров, возникающих по поводу толкования и применения положений договоров об избежании двойного налогообложения, а не внутреннего законодательства “если взыскание налогов противоречит как налоговому договору, так и внутригосударственному праву, то такой случай попадает под требования взаимосогласительной процедуры только в том объеме, в котором оно относится к налоговому договору, за исключением ситуаций, когда существует взаимосвязь между положениями налогового договора и положениями внутреннего права, которое применяется ненадлежащим образом” [5, с. 1741];

3) по результатам успешно проведенной взаимосогласительной процедуры между компетентными органами договорных государств заключается соглашение в отношении толкования или применения положений договора об избежании двойного налогообложения;

4) взаимосогласительная процедура является последним средством для разрешения спора на принципах взаимности и без использования дипломатических каналов [6, с. 687].

Наиболее распространенными основаниями для инициирования взаимосогласительной процедуры являются [3, с. 460]:

1) обоснованность применения методов трансфертного ценообразования во внешнеэкономических контролируемых операциях между связанными лицами, являющимися резидентами разных государств;

2) определение надлежащей суммы доходов, относимых к постоянному представительству нерезидента;

3) определение возможности получения доступа к договорным преимуществам в соответствии с требованиями договора об избежании двойного налогообложения (например, соответствие критериям резидентства).

Чаще всего выделяют три основные виды взаимосогласительной процедуры на основании характерных для нее функций (на примере положений ст. 25 МПК ОЭСР [7, с. 44-45]):

1. Разрешение споров в отношении применения положений договорных норм в сфере налогообложения к конкретному случаю налогоплательщика (положения о конкретном случае, ч. 1 и ч. 2 ст. 25 МПК ОЭСР);

2. Определение общего подхода к толкованию и применению компетентными органами договора об избежании двойного налогообложения (толковательная взаимосогласительная процедура, первое предложение ч. 3 ст. 25 МПК ОЭСР). Например, согласование общего подхода компетентных органов к толкованию того или иного договорного понятия (“резидент”, “проценты”, “роялти” и др.);

3. Разрешение споров в случае двойного налогообложения в случае, если такое налогообложение не охватывается действием договорных норм в сфере налогообложения (нормотворческая взаимосогласительная процедура, второе предложение ч. 3 ст. 25 МПК ОЭСР). Например, если нерезидент имеет постоянные представительства в договорных государствах, но в отсутствие резидентства в любом из них не имеет доступа к преимуществам договора об избежании двойного налогообложения [8, с. 5].

Очевидно, что первый вид взаимосогласительной процедуры может быть инициирован исключительно при наличии обращения налогоплательщика, однако два следующих вида соответствующей процедуры не требуют в обязательном порядке обращения налогоплательщика и могут быть начаты компетентными органами договорных государств по собственной инициативе.

Продолжительная практика применения взаимосогласительной процедуры свидетельствует о ее важности как инструмента разрешения споров по вопросам толкования и применения договоров об избежании двойного налогообложения. Преимущества взаимосогласительной процедуры С. Ким предлагает разграничивать в зависимости от круга заинтересованных в ее использовании лиц – преимущества для налоговых ведомств и преимущества для налогоплательщиков [9, с. 46-58]:

1. Для налоговых ведомств:

– сохранение контроля со стороны компетентных органов за развитием взаимосогласительной процедуры и результатом ее завершения, что предоставляет им возможность ограничить возможные негативные последствия для обеспечения суверенитета в сфере налогообложения;

– природа взаимосогласительной процедуры как “дополнение к незавершенным договорным переговорам” позволяет поддерживать менее формализованные и более комфортные условия взаимодействия договорных сторон;

– уменьшение репутационных рисков для компетентных органов при проведении взаимосогласительной процедуры с учетом ее закрытого характера;

– сохранение полномочий налогового ведомства в отношении начала или отказа в инициировании взаимосогласительной процедуры

предоставляет возможность более эффективно распоряжаться существующими ограниченными ресурсами (например, в случае ненадлежащего поведения налогоплательщика);

- менее формализованный характер взаимосогласительной процедуры способствует уменьшению временных затрат и установлению непосредственных контактов между представителями компетентных органов, что, в свою очередь, обеспечивает обмен позитивным опытом;

- гибкость взаимосогласительной процедуры;

- меньшие административные затраты на взаимосогласительную процедуру сравнительно с другими возможными инструментами разрешения трансграничных споров, такими как международные трибуналы или международные судебные инстанции;

- закрытый характер взаимосогласительной процедуры позволяет ограничить внешнее влияние на принятие решения представителями компетентных органов.

II. Для налогоплательщиков:

- разрешение спора опытными и высококвалифицированными представителями компетентных органов при низких затратах (в том числе, если доступ до взаимосогласительной процедуры не предусматривает предварительного обеспечения спорного налогового обязательства);

- возможность предотвращения будущим негативным сценариям с точки зрения налогообложения в случае новых подходов или налоговых стратегий через поддержку профессионального диалога в рамках взаимосогласительной процедуры;

- повышенный уровень конфиденциальности за счет закрытости и непрозрачности взаимосогласительной процедуры, что уменьшает возможность внешнего влияния и репутационных затрат;

- результаты взаимосогласительной процедуры не являются обязывающими для налогоплательщика автоматически, а требуют своего признания им;

- неформальность и гибкость взаимосогласительной процедуры в сочетании с ее непротиворечивой природой уменьшает риск того, что налоговые ведомства будут рассматривать процесс разрешения конкретной ситуации именно как спора и будут применять “неформальные штрафные санкции”, такие как более пристальный аудит (при условии, что правительственные цели и цели налогоплательщика не противоречат друг другу).

Наличие позитивных характеристик в использовании взаимосогласительной процедуры не исключает возможности

существования недостатков или проблемных аспектов, усложняющих полноценную реализацию потенциала соответствующего механизма разрешения споров [10, с. 5]:

1) взаимосогласительная процедура чаще всего предусматривает обязательство не достижения конкретного соглашения, а только стремится заключить такое соглашение;

2) большинство договоров об избежании двойного налогообложения не предусматривает временных рамок для продолжительности рассмотрения компетентными органами конкретного обращения в рамках взаимосогласительной процедуры;

3) риски эффекта “черного ящика” с учетом межведомственного характера взаимосогласительной процедуры и ограниченной формы участия налогоплательщиков.

Заключение. Взаимосогласительная процедура является важным договорным механизмом разрешения споров в отношении толкования и применения договоров об избежании двойного налогообложения. Продолжительная практика использования такого механизма подтверждает оправданность его существования в современном мире с точки зрения существующих преимуществ не только для компетентных органов, но и для налогоплательщиков. Вместе с тем, ограниченная практика его использования в сочетании с существованием проблемных аспектов в контексте обеспечения баланса публичного и частного интереса в сфере налогообложения убеждает в том, что потенциал взаимосогласительной процедуры используется еще далеко не в полной мере. В этом контексте очевидно, что с точки зрения инвестора использование подобных механизмов может быть особенно привлекательным в условиях высокого уровня коррупции и/или недостаточно эффективной деятельности судов.

Список использованных источников

1 Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2015 [Electronic resource] / OECD. – URL: <http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm> (Last assessed: 05.02.2018)

2 Manual of Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). February 2007 Version [Electronic resource] / Centre for Tax Policy and Administration. – 55 p. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf> (Last assessed: 05.02.2018)

3 Lombardo, M. The Mutual Agreement Procedure (Art. 25 OECD MC) – A Tool to Overcome Interpretation problems? / M. Lombardo // Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation. Ed. by M. Schilcher and P. Weninger. – Wien: LINDE, 2008. – Pp. 457-480

4 Christians, A. How Nations Share / A. Christians // Indiana Law Journal. – 2012. – Vol. 87. – Pp. 1407-1453

5 Ismer, R. Article 25. Mutual Agreement Procedure / R. Ismer // Klaus Vogel on Double Taxation Convention. Ed. by E. Reimer, A. Rust. 4th ed., Vol. 2. – Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2015. – Pp. 1735-1826

6 Knittel, M. Articles 25, 26 and 27 – Administrative Cooperation / M. Knittel // History of Tax Treaties. The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties. Ed. by T. Ecker and G. Ressler. – Wien: Linde, 2011. – Pp. 685-713

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

8 Ault, H. Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure. Paper No. 8-A, May 2013 [Electronic resource]. – 29 p. – URL: http://www.un.org/esa/ffd/tax/2013TMTTAN/Paper8A_Ault.pdf (Last assessed: 05.02.2018)

9 Kim, S. Study on Arbitration as Institution of International Tax Dispute Resolution: Within the Ambit of MAP as Suggested by the OECD [Electronic resource]. – Seoul National University School of Law, February 2014. – 383 p. – URL: <http://space.snu.ac.kr/bitstream/10371/120836/1/000000017842.pdf> (Last assessed: 05.02.2018)

10 Brown, P. Enhancing the mutual agreement procedure by adopting appropriate arbitration provisions [Electronic resource] / Vienna University of Economics and Business. – 16 p. – URL: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/Arbitration/patricia_brown_on_current_trends_in_map.docx (Last assessed: 05.02.2018)

Mutual agreement procedure is a unique mechanism for dispute resolution in the area of interpretation and application of provisions of double taxation treaties. Its role is especially important in the context of tax uncertainty under the modern reform of international taxation. The article presents an attempt to describe content, traits, advantages and disadvantages of mutual agreement procedure.