

## СПІЛЬНІ ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ В ІНДОНЕЗІЇ: ВИСНОВКИ ДЛЯ УКРАЇНИ

## JOINT TAX AUDIT IN INDONESIA: LESSONS FOR UKRAINE

Селезень П.О., к.ю.н.,

провідний науковий співробітник відділу дослідження міжнародної податкової конкуренції

*Науково-дослідний інститут фіскальної політики**Університету державної фіскальної служби України*

Спільні податкові перевірки є порівняно новим інструментом міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування, який нині перебуває у фокусі уваги міжнародного співтовариства. Долучення України до досвіду провідних держав світу в контексті проведення спільних податкових перевірок могло б сприяти отриманню додаткових переваг порівняно традиційним обміном податковою інформацією або проведенням одночасних перевірок. Водночас для цього доцільним може стати узагальнення досвіду обмеженого кола держав, що розвиваються, які вже імплементували відповідний механізм, зокрема Індонезії.

Індонезія створила необхідні нормативно-правові засади для використання потенціалу спільних податкових перевірок як на міжнародно-правовому, так і на внутрішньодержавному рівні. Разом із тим ефективність спільних податкових перевірок залежить від багатьох факторів, починаючи від готовності інших держав до участі в такому форматі співпраці та закінчуючи рівнем забезпечення дотримання прав платників податків.

Незважаючи на відсутність тривалого та широкого використання спільних податкових перевірок в Індонезії, яка впровадила таку можливість у повному масштабі лише весною 2020 р., очевидно, що її досвід може бути врахований і в Україні. У такому контексті доцільним для України у процесі розгляду питання впровадження податкових перевірок може стати, по-перше, визначення кола держав, з якими ведуться найбільш активні зовнішньоекономічні зв'язки, в поєднанні з виявленням їх ставлення до можливості участі у спільних податкових перевірках, по-друге, аналіз практичних потреб вітчизняних податківців у розширенні міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування за рахунок спільних податкових перевірок, по-третє, визначення оптимальної моделі порядку проведення спільної податкової перевірки в Україні (наприклад, встановлення повної чи обмеженої можливості безпосереднього запиту інформації іноземними податківцями у вітчизняних платників податків у процесі проведення спільної податкової перевірки в Україні).

**Ключові слова:** міжнародна співпраця, спільні податкові перевірки, податковий контроль, оподаткування.

The article is devoted to joint tax audit as a new instrument of international and legal cooperation in the area of taxation that is in the focus of international community of international community. The participation of Ukraine to the circle of countries having the experience of joint tax audits could favour to obtain additional benefits in comparison with traditional exchange of information and simultaneous tax audits. At the same time, it might be useful to generalize the experience of limited number of developing countries that have implemented the opportunity of participation in joint tax audit including Indonesia.

The abovementioned country has created the necessary legal basis for using the potential of joint tax audits on the international as well as domestic level. Nevertheless, the effectiveness of joint tax audits depends on many factors starting from the readiness of other states to take part in joint tax audit and ending with the level of protection of taxpayers' rights.

Despite the absence of lengthy and systemic application of joint tax audits in Indonesia that has implemented this opportunity in full only in spring 2020, it is obvious that its experience might be taken into consideration in Ukraine including the following steps: 1) to define the countries that having the most active economic relations with Ukraine and recognizing the opportunity to participate in joint tax audits; 2) to analyze the practical needs of Ukrainian tax authorities in such advanced form of cooperation in the area of taxation as joint tax audits; 3) to develop the most suitable model of joint tax audits in Ukraine (for example, to provide full or only limited opportunity of requesting any information from the taxpayers by the representatives of foreign competent authorities during joint tax audit in Ukraine).

**Key words:** international cooperation, joint tax audit, tax control, taxation.

У лютому 2015 р. приблизна оцінка втрат від лише трансфертного ціноутворення в Індонезії становила 200 трлн індонезійських рупій (близько 15,6 млрд дол. США), що вказує на необхідність підвищення ефективності податкового контролю у випадку з багатонаціональними компаніями [1]. Як наслідок, Індонезія прагне використати весь спектр інструментів протидії агресивному податковому плануванню, зокрема апробувати нові механізми міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування включно з спільними податковими перевірками. Враховуючи той факт, що нині Індонезія є одним із піонерів щодо використання спільних податкових перевірок серед держав, що розвиваються, її досвід може стати корисним для інших держав тієї самої групи, зокрема України, в процесі визначення питання про доцільність впровадження відповідного механізму міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування.

Серед вузького кола дослідників, які займаються відповідною проблематикою, можна виокремити роботи Т. Мейкмана, І. Бьоргерс, Д. Кріклівая, М. Браун, Ш. Грейл, Ш. Шмітц та Т. Ейсгрубер, однак у жодній із цих робіт досвід Індонезії не було висвітлено або з причини вузькості предмета дослідження, або з причини порівняно нетривалого періоду з моменту впровадження Індонезією такої можливості, як спільні податкові перевірки.

Основною метою статті є характеристика нормативно-правових засад проведення спільних податкових перевірок в Індонезії та встановлення їх особливостей у контексті визначення доцільності імплементатції аналогічного інструменту співпраці у сфері оподаткування в Україні.

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

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

– широкою мережею договорів про уникнення подвійного оподаткування зі статтею про обмін податковою інформацією (загалом Індонезія має більше 65 таких договорів);

– наявністю договорів про обмін податковою інформацією з окремими юрисдикціями, які передбачають можливість проведення спільних податкових перевірок (наприклад, ст. 6 Договору між урядами острова Мен та Індонезії про обмін інформацією в податкових справах від 22.06.2011 р. закріплює ключові засади процедури проведення спільних податкових перевірок [2]).

Водночас Індонезія сформувала і необхідні внутрішньодержавні правові засади проведення спіль-

них 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 [3]. Зокрема, у ст. 8 зазначається, що спільні податкові перевірки можуть проводитись як наступний етап обміну податковою інформацією за запитом, якщо є загроза істотних податкових втрат та відповідність одній із 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, передбачалось, що склад команди перевіряючих для спільної податкової перевірки визначатиметься генеральним директором із податків як очільником Генерального директорату з податків. Разом із тим у ст. 13 підкреслювалось, 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 інформацією на основі міжнародного договору (далі – Регламент) [4]. Його прийняття завершило механізм формування необхідних нормативно-правових засад для проведення спільних податкових перевірок на внутрішньодержавному рівні.

Вже у п. 4 ст. 1 Регламенту визначались цілі обміну податковою інформацією, що є визначальним для проведення спільної податкової перевірки як наступного етапу обміну податковою інформацією за запитом. Загалом передбачено чотири такі цілі: запобігання уникненню від 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 рамках документа визначається як «закордонна податкова перевірка» в розумінні «присутності представника Генерального директорату з податків при пошуку та/або зборі 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 включати 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, якщо вона є недостатньою;

3) пояснення щодо:

– операцій платника податків 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 директором із податків;

– очікуваного масштабу впливу на податкові надходження;

– оцінки того, як саме проведення спільної податкової перевірки сприятиме прогресу в розгляді справи;

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

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

4) пропозиції щодо персонального складу перевіряючих;

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

6) інша релевантна інформація та супровідна документація.

Директор із міжнародного оподаткування проводить власну оцінку отриманого запиту, беручи до уваги такі фактори: а) обґрунтованість запиту, виходячи з вимог пп. 2–4 вище; б) позиції керівників підрозділу з аудиту та підрозділу з примусового виконання; в) змога провести спільну податкову перевірку на рівні внутрішньодержавного регулювання в іншій юрисдикції. У разі схвалення запиту останньою інстанцією перед його відправленням до іншої юрисдикції є отримання згоди зі сторони Генерального директора з податків.

При отриманні позитивної відповіді від уповноважених осіб іншої юрисдикції Директор із міжнародного оподаткування направляє до Генерального директора з податків власні пропозиції щодо персонального складу перевіряючих згідно зі ст. 5 Регламенту. Відповідна команда перевіряючих має включати директора з міжнародного оподаткування чи його представника, податкового аудитора, перевіряючого, який є співробітником Генерального директорату з податків і включений у склад керівником офісу податкової служби чи очільником регіонального офісу Генерального директорату з податків, співробітника Генерального директорату з податків, наділеного правом проведення розслідування випадків ухилення від сплати податків як кримінально караного діяння, інших осіб із Генерального директорату з оподаткування у випадку необхідності. Персональний склад відповідної команди затверджується Генеральним директором із податків через підписання власного декрету.

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

Подібний порядок використовується і в разі проведення спільної податкової перевірки за запитом іншої юрисдикції, однак із деякими відмінностями:

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

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

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

– проведення спільної податкової на території Індонезії має здійснюватися у форматі перевірки з інших підстав та з дотриманням встановлених вимог до такого виду перевірки на рівні внутрішньодержавного законодавства;

– повноваження представників іншої договірної юрисдикції включають: а) право бути присутнім у визначений час в офісі Генерального директорату з податків при проведенні спільної податкової перевірки; б) запитувати інформацію від платника податків та/чи інших осіб через членів команди перевіряючих, які представляють Індонезію. Зазначені повноваження мають здійснюватися з дотри-

манням принципу взаємності та погодженого плану перевірок, а також вимог щодо порядку проведення перевірок, встановлених 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 рамках спільної податкової перевірки, має розглядатись 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 притягуватись до відповідальності, передбаченої внутрішнім законодавством Індонезії.

Разом із тим, як зазначає Б.К. Ірново, використання такого механізму, як спільні податкові перевірки, з точки зору ефективності їх застосування може зіпсуватися із низкою перешкод [5].

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

У Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 р., учасницею якої є Індонезія, передбачена можливість подання застережень, які виключають дію тих чи інших договірних положень щодо держави-учасниці, що спрямувала їх. Зокрема, від можливості проведення спільної податкової перевірки на власній території за запитом іншої договірної юрисдикції відмовились взагалі або обмежили її лише виключними випадками такі юрисдикції: Андорра, Бахрейн, Барбадос, Бруней, Чилі, Гонконг, Макао, Домініканська Республіка, Ізраїль, Ліван, Ліхтенштейн, Монако, Чорногорія, Кюрасао, Сен-Мартен, Панама, Перу, Катар, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Сент-Вінсент і Гренадіни, Саудівська Аравія, Сербія, Сінгапур, Швейцарія, ОАЕ та Уругвай [6]. Зрозуміло, що аналогічні позиції поділятимуться тими ж державами на рівні двосторонніх домовленостей. Як наслідок, спроби проведення спільних податкових перевірок із відповідними юрисдикціями є або взагалі неможливими, або обмежені лише виключними випадками.

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

Прикладом у цьому випадку може бути Україна, яка, з одного боку, уклала Угоду між Урядом України і Урядом Республіки Індонезія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 11.04.1996 р. та, з іншого боку, є учасницею Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 р. Тим не менше, незважаючи на наявність належних міжнародно-правових засад для проведення спільної податкової перевірки за ініціативою Індонезії в Україні, така можливість є лише гіпотетичною, оскільки на рівні внутрішнього законодавства не сформовані достатні нормативно-правові засади для реалізації відповідної можливості. Зокрема, відсутні вказівки на підстави участі представників іноземних податкових відомств під час проведення заходів податкового контролю в Україні, відсутні вказівки на обсяг їхніх повноважень при участі у проведенні відповідних заходів податкового контролю, відсутні вказівки на особливості 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.

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

Спільна податкова перевірка є продовженням обміну податковою інформацією, а тому у випадку її проведення застосовними є вимоги щодо процедур обміну податковою інформацією як таких. Зокрема, у параграфі 11 коментарю до ст. 11 Модельної податкової конвенції ОЕСР (далі – МПК ОЕСР), яка використовується як основа в процесі розробки текстів більшості договорів про уникнення подвійного оподаткування у світі, зазначено: «Взаємне сприяння між податковими відомствами є можливим лише у тому випадку, якщо кожне таке відомство переконає в тому, що інше відомство поводитиметься з дотриманням належної конфіденційності з інформацією, яка отримується при такій співпраці» [7, с. 497]. Іншими словами, у процесі 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 в процесі спільної податкової перевірки інформація призначена лише для використання в податкових цілях, визначених у п. 2 ст. 26 МПК ОЕСР. З іншого боку, в юрисдикціях із недостатнім рівнем верховенства права є загроза розкриття отриманої податкової цілі неуповноваженим особам або використання її в неподаткових цілях, наприклад, для боротьби з політичними опонентами. З цієї причини у параграфі 12.3 коментарю до ст. 26 МПК ОЕСР зазначається: «Якщо отримуюча держава прагне використати відповідну інформацію для додаткової цілі (наприклад, неподаткових), то така отримуюча держава має визначити для <...> держави [яка надала таку інформацію] таку іншу ціль, для якої вона бажає використати відповідну інформацію та підтвердити, що отримуюча держава може використовувати інформацію для такої цілі згідно з власним законодавством». Очікується, що запитувана держава «<...> дозволить таке використання для іншої цілі, якщо відповідна інформація може використовуватись для аналогічних цілей» у самій запитуваній державі [7, с. 498].

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

- кількість кадрового потенціалу, залученого до проведення спільної податкової перевірки;
- належне розуміння в податковому відомстві запитуючої держави особливостей проведення спільної податкової перевірки в запитуваній державі;
- врахування вимог запитуваної держави щодо зберігання платником податків документації, необхідної для проведення заходів податкового контролю.

Як приклад для ілюстрації актуальності останнього з перелічених питань дослідник наводить гіпотетичну ситуацію з ініціюванням у поточному році окремих спільних податкових перевірок Індонезією з приводу ухилення від сплати податків у 2011 р. у відносинах зі США та Сінгапуром. Справа в тому, що в Індонезії запроваджено 10-річний строк для зберігання платником податків необхідної документації, однак у США такий строк обмежено сімома роками, а в Сінгапурі – п'ятьма. Як наслідок, в обох випадках Індонезія отримає відмову, хоча за внутрішнім законодавством можливість здійснення заходів податкового контролю є.

Враховуючи в сукупності наведені перешкоди та проблемні питання реалізації ініціативи щодо проведення спільної податкової перевірки, Б.К. Ірново застерігає: «Не дозвольте нашкочити суверенітету Індонезії у сфері оподаткування, оскільки принцип взаємності та принцип суверенітету не є збалансованими» в контексті нормативно-правового регулювання процедури проведення спільної податкової перевірки [5]. Водночас у цьому випадку складно вбачати загрозу податковому суверені-

тету Індонезії з тієї причини, що ані ст. 9 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 р., ані ст. 26 МПК ОЕСР не зобов'язують запитувану державу погоджуватись на проведення спільної податкової перевірки на своїй території, але дають змогу погодитись на участь у відповідній ініціативі. Крім того, виправданим у цьому випадку є проведення оцінки в запитуваній державі доцільності проведення спільної податкової перевірки в кожному конкретному випадку з урахуванням власних інтересів, а не у відриві від оцінки впливу на податкові надходження такої держави.

Таким чином, Індонезія створила належні як міжнародно-правові, так і внутрішньодержавні правові засади для проведення спільних податкових перевірок із метою забезпечення дотримання податкової дисципліни платниками податків. Незважаючи на те, що нині жодної такої спільної податкової перевірки проведено не було, наявність відповідної можливості може сприяти підвищенню рівня податкової визначеності через уникнення тривалих процедур взаємного узгодження та отримання необхідного обсягу інформації у співпраці

з іншими податковими відомствами. Водночас досвід Індонезії демонструє складність оцінки переваг відповідного механізму без прив'язки до податкових наслідків кожного конкретного випадку, а також врахування особливостей регламентації проведення спільної податкової перевірки в залучених державах. У такому контексті доцільним для України в процесі розгляду питання впровадження податкових перевірок у вітчизняному контексті може стати, по-перше, визначення кола держав, з якими ведуться найбільш активні зовнішньоекономічні зв'язки, в поєднанні з виявленням їхнього ставлення до можливості участі у спільних податкових перевірках, по-друге, аналіз достатності наявних механізмів міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування з точки зору вітчизняних податківців, по-третє, визначення оптимальної моделі порядку проведення спільної податкової перевірки в Україні (наприклад, встановлення повної чи обмеженої можливості безпосереднього запиту інформації іноземними податківцями у вітчизняних платників податків під час проведення спільної податкової перевірки в Україні).

#### ЛІТЕРАТУРА

1. 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: 16.08.2020)
2. 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: 16.08.2020)
3. 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: 16.08.2020)
4. 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: 16.08.2020)
5. 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: 16.08.2020)
6. 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](https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/declarations?p_auth=Ufuf6J0F) (Last accessed: 16.08.2020)
7. Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p.