

УДК 347.73:336.22(477)

**М. В. Кармаліта,**  
кандидат юридичних наук,  
доцент,  
Університет ДФС України

## **ОСОБЛИВОСТІ РЕГЛАМЕНТАЦІЇ ПОРЯДКУ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ З ВИКОРИСТАННЯМ ВЗАЄМОУЗГОДЖУВАЛЬНОЇ ПРОЦЕДУРИ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ (НА ПРИКЛАДІ НІМЕЧЧИНИ ТА ІСПАНІЇ)**

*Стаття присвячена характеристиці сутності механізму вирішення спорів щодо реалізації договірних вимог у сфері оподаткування з використанням взаємоузгоджувальної процедури в Німеччині та Іспанії. Звернено увагу на особливий, визначений нормативно порядок проведення такої процедури у зарубіжних країнах, а також виокремлено основні проблемні аспекти використання її потенціалу.*

**Ключові слова:** оподаткування, взаємоузгоджувальна процедура, договори про уникнення подвійного оподаткування.

**М. В. Кармаліта,**  
кандидат юридических наук,  
доцент,  
Університет ГФС України

## **ОСОБЕННОСТИ РЕГЛАМЕНТАЦИИ ПОРЯДКА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ВЗАИМОСОГЛАСИТЕЛЬНОЙ ПРОЦЕДУРЫ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ (НА ПРИМЕРЕ ГЕРМАНИИ И ИСПАНИИ)**

*Статья посвящена характеристике сущности механизма разрешения споров в контексте реализации договорных требований в сфере налогообложения с использованием взаимосогласительной процедуры в Германии и Испании. Внимание обращается на особенный, определенный нормативно порядок проведения такой процедуры в зарубежных странах, а также выделяются проблемные аспекты использования ее потенциала.*

**Ключевые слова:** налогообложение, взаимосогласительная процедура, договора об избежании двойного налогообложения.

**M. V. Karmalita,**  
*Candidate of Judicial Sciences,  
Associate Professor,  
University of SFS of Ukraine*

## **SPECIAL FEATURES OF THE REGULATION OF THE ORDER FOR RESOLVING TAX DISPUTES USING THE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE IN FOREIGN COUNTRIES (GERMANY AND SPAIN)**

*The article is devoted to the characterization of the essence of the mechanism for resolving disputes concerning the implementation of treaty requirements in the field of taxation, using a mutual agreement procedure in Germany and Spain. Attention is drawn to the special order for such a procedure in foreign countries, determined regulatory, as well as the main problem aspects of its potential use are highlighted.*

**Key words:** *taxation, mutual agreement procedure, double taxation treaties.*

Характеристика сутності механізму вирішення податкових спорів у відносинах з іноземним елементом є на сьогодні надзвичайно актуальною. Це пояснюється тим, що у контексті Плану BEPS країни взяли на себе зобов'язання імплементувати його мінімальний стандарт, у якому окремий крок (Крок 14 Плану дій BEPS) присвячений удосконаленню чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів. Основною його метою є розробка заходів щодо усунення перешкод, які ускладнюють вирішення на міждержавному рівні спорів, пов'язаних із договірними нормами, в рамках взаємоузгоджувальної процедури.

Взаємоузгоджувальна процедура є інструментом взаємодії платників податків і контролюючих органів, спрямованих на запобігання та вирішення спорів, пов'язаних із тлумаченням та застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування. Мережа таких договорів у Німеччині є доволі розгалуженою та сягає показника в дев'яносто шість станом на січень 2018 р. [1]. Варто також додати, що як держава-член ЄС Німеччина є учасницею Арбітражної конвенції ЄС про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств від 23.07.1990 (Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 90/436/ECC, 23 July 1990) (далі – Арбітражна конвенція ЄС). Саме ці нормативно-правові акти в сукупності утворюють правові засади використання взаємоузгоджувальної процедури у відносинах Німеччини як з державами-членами ЄС, так і іншими державами.

Усі без винятку договори Німеччини про уникнення подвійного оподаткування містять положення, подібні до ст. 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР (далі – МПК ОЕСР), що надає можливість платникам податків ініціювати взаємоузгоджувальну процедуру (mutual agreement procedure, MAP) у випадку, якщо є підстави вважати, що податкові вимоги однієї або обох договірних держав призводять або можуть призвести до оподаткування, яке не відповідає положенням відповідного міжнародного договору. Зокрема, у 66-ти випадках із загальної кількості відповідних договорів їх положення

---

*Кармаліта М. В. Особливості регламентації порядку вирішення податкових спорів з використанням взаємоузгоджувальної процедури у зарубіжних країнах (на прикладі Німеччини та Іспанії)*

містять пункт, еквівалентний ч. 1 ст. 25 МПК ОЕСР, який передбачає таке: якщо особа вважає, що дії однієї або обох договірних держав призводять або призведуть до її оподаткування не у відповідності з відповідними договірними нормами, то вона може, незалежно від засобів захисту, передбачених національним законодавством цих держав, звертатися до компетентного органу будь-якої з договірних держав з наміром ініціювати взаємоузгоджувальну процедуру. Такий крок має бути здійснено упродовж трьох років з моменту першого повідомлення про дію (дії), що призводять чи можуть призвести до оподаткування, яке не відповідає приписам договірних норм.

Характерними рисами практики Німеччини потрібно зазначити, що лише у 27-ми податкових договорах містяться положення, за яким платник податків може подати запит на проведення взаємоузгоджувальної процедури не до будь-якої з договірних держав, а лише до однієї з них [2, с. 24].

Як свідчить результат проведеного аналізу положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, у 91-му випадку відповідні договори містять положення, еквівалентне першому реченню ч. 3 ст. 25 МПК ОЕСР, згідно з яким компетентний орган Німеччини намагається подолати шляхом взаємоузгоджувальної процедури будь-які труднощі або сумніви, що виникають під час тлумачення або застосування договірних норм [2, с. 9; 3, с. 2].

Зростання обсягів транскордонних економічних операцій для Іспанії у поєднанні з відсутністю єдності у тлумаченні та застосуванні правил міжнародного оподаткування обумовив необхідність розробки та застосування ефективних засобів вирішення податкових спорів з іноземним елементом. Усі 103 договори про уникнення подвійного оподаткування Іспанії (у т.ч. 94 – діючі та 9 – на різних стадіях укладення [4]) передбачають можливість проведення взаємоузгоджувальної процедури, однак з певними відмінностями (наприклад, найбільш поширеною відмінністю є різниця у строках для ініціювання проведення взаємоузгоджувальної процедури – від 3-х до 5-ти років).

Арбітражна конвенція ЄС поширює свої вимоги на Іспанію, що створює можливість проведення взаємоузгоджувальної процедури з іншими державами-членами ЄС, в т.ч. зі стадією арбітражного врегулювання, яка в договорах Іспанії про уникнення подвійного оподаткування використовується у визначених випадках з 2008 р.

Найчастіше взаємоузгоджувальна процедура в Іспанії проводиться з питань, пов'язаних з податковими аспектами трансфертного ціноутворення, а також щодо розбіжностей у тлумаченні та застосуванні договірних норм у сфері оподаткування. Водночас тривалість та результативність взаємоузгоджувальної процедури часто стає об'єктом для критики, тому що така процедура може зайняти більше трьох років, досягнення взаємоприйнятного рішення не гарантується взагалі. Крім того, 10 % випадків проведення взаємоузгоджувальної процедури є безрезультатною, а ще у 10 % випадків досягнуті домовленості неможливо виконати належним чином через обмеження на внутрішньодержавному рівні. Разом з тим кількість звернень постійно зростає і станом на 31 грудня 2016 р. понад 300 звернень очікували свого розгляду з боку податкового відомства Іспанії [5, с. 9].

На внутрішньодержавному рівні основою реалізації положень договірних норм є Розділ 2 Податкового кодексу Німеччини (German Fiscal Code (Abgabenordnung)). Варто додати, що його положеннями встановлено пріоритетність договірних норм щодо норм внутрішньодержавного права у випадку їхньої колізії.

Відмітними рисами досвіду Німеччини у контексті взаємоузгоджувальної процедури є усталеність та розвиненість механізму її проведення у поєднанні з багаторічною практикою застосування. Серед платників податків існує постійна зацікавленість у використанні потенціалу відповідної процедури, що підтверджується великою кількістю нових звернень, які з'являються щороку (лише за 2016 р. було розпочато процедуру у 353-х випадках, а завершено – у 350 випадках) [2, с. 53]. У цілому на сьогодні в експертному середовищі констатується відсутність обмежень у доступі до взаємоузгоджувальної процедури в Німеччині у тому випадку, якщо звернення платників податків відповідають формальним та змістовним вимогам, встановленим у національному законодавстві щодо проведення взаємоузгоджувальної процедури.

На національному рівні Німеччина розробила Меморандум для проведення взаємоузгоджувальної процедури та арбітражу щодо податків на доходи та майно від 13.07.2006 № IV В 6 – В 1300 – 340/06 (далі – настанови) [6], положення якого застосовуються не лише до взаємоузгоджувальної процедури на підставі договорів про уникнення подвійного оподаткування, але у випадку Арбітражної конвенції ЄС. Цей документ, затверджений на рівні Міністерства фінансів Німеччини, містить чіткі та вичерпні вказівки щодо можливостей проведення взаємоузгоджувальної процедури. Після закріплення загальних засад розробники настанов окремо приділили увагу особливостям взаємоузгоджувальної процедури на основі договорів про уникнення подвійного оподаткування та Арбітражної конвенції ЄС із закріпленням процедурних аспектів їх ініціювання, проведення та реалізації прийнятих за результатами проведення таких процедур рішень.

Як загальне положення зазначається, що компетентним органам Німеччини та інших держав потрібно неодмінно взаємодіяти з наміром вирішення податкового спору з іноземним елементом або ж з метою забезпечення узгодженого тлумачення та застосування відповідних договірних норм.

Предметом взаємоузгоджувальної процедури є усунення оподаткування чи можливості оподаткування не відповідно до договірних норм. Найчастіше вона може бути ініційована у випадку, якщо певна особа звернулася із заявою про те, що дії однієї або обох договірних держав призводять або можуть призвести до оподаткування не у відповідності до договірних норм; з метою уникнення труднощів і непорозумінь, які виникають під час тлумачення та застосування договірних норм; у випадку виникнення подвійного оподаткування у ситуаціях, які не охоплені безпосередньо положеннями договору про уникнення подвійного оподаткування.

Крім того, ч. 2 пп. 1.2.1 п. 1.2 Настанов вказує на те, що взаємоузгоджувальна процедура певного типу може бути використана навіть у тому випадку, якщо чинний податковий договір не містить безпосередню вказівку на такий тип; у такому випадку з відповідною ініціативою виступає Федеральне міністерство фінансів Німеччини (Federal Ministry of Finance (Bundesministeriums für Finanzen – BMF)).

У першому з наведених трьох випадків проведення взаємоузгоджувальної процедури платник податків правомірний звернутися до компетентного органу Німеччини. Його функції виконує Федеральна податкова служба Німеччини (Federal Central Tax Office (Bundeszentralamt für Steuern – BZSt) (далі – Федеральна податкова служба), оскільки саме їй Федеральним міністерством фінансів Німеччини надано повноваження в цій сфері. У ньому функціонують два структурні підрозділи з питань взаємоузгоджувальної

процедури, один з яких спеціалізується на договорах з державами-членами ЄС, а інший – з усіма іншими договірними державами. Станом на кінець 2016 р. штатний розпис цих відділів налічував 43 посади, а ще 8 співробітників Федеральної податкової служби було призначено тимчасово. За даними останнього звітного року, близько 33 % загального часу працівників цих структурних підрозділів було присвячено обробці запитів щодо попереднього узгодження ціноутворення та близько 66 % – звернень щодо проведення взаємоузгоджувальної процедури з інших питань [2, с. 11].

За загальними оцінками компетентний орган Німеччини у середньому витрачав трохи більше 26-ти місяців на вирішення спорів у рамках взаємоузгоджувальної процедури, що перевищує рекомендовані ОЕСР 24 місяці. Така ситуація обумовлена зверненнями платників податків з питаннями щодо віднесення або розподілу прибутків у рамках транснаціональних компаній, оскільки середній час у таких випадках є істотно довшим за рекомендований (близько 33 місяців) та істотно перевищує часові межі розгляду всіх інших категорій справ (близько 22-х місяців). Це вказує на те, що для прискорення вирішення спорів за допомогою взаємоузгоджувальної процедури необхідні додаткові ресурси. Тому Німеччина упродовж останніх декількох років збільшила кількість персоналу, який займається розглядом звернень щодо проведення взаємоузгоджувальної процедури, але і на цьому зупинятися не планує. Більше того рекомендовано, щоб залучені кадри, відповідальні за її проведення, мали достатні повноваження у цій сфері незалежно від схвалення чи вказівок посадових осіб Федеральної податкової служби, які донараховували податкові зобов'язання. Досі ще останні можуть брати участь у розгляді матеріалів щодо взаємоузгоджувальної процедури, але залучені кадри мають обмежені повноваження або не використовують їх, що ставить під сумнів позицію неупередженості.

У цілому потрібно констатувати, що проведена характеристика сучасного стану механізму вирішення спорів щодо реалізації договірних вимог у сфері оподаткування з використанням взаємоузгоджувальної процедури в Німеччині свідчить про належний рівень її нормативного, організаційного та кадрового забезпечення. Цей спеціальний механізм функціонує для вирішення спорів на взаємній основі, тобто шляхом досягнення домовленостей між компетентними органами договірних держав у випадках, якщо податок стягується або може бути стягнуто не у відповідності до договірних норм, а також з метою забезпечення однакового тлумачення та узгодженого застосування його положень в обох договірних державах.

В Іспанії на національному рівні нормативне регулювання взаємоузгоджувальної процедури під час вирішення спорів щодо застосування договірних норм у сфері оподаткування розпочалося з 2008 р. Зокрема, Королівським декретом від 03.11.2008 № 1794/2008 затверджене Положення про взаємоузгоджувальну процедуру (далі – Положення) [7], що регламентує механізм вирішення податкових спорів шляхом укладання угоди між компетентними органами договірних держав у випадках, якщо податок стягується або може бути стягнуто не у відповідності до договірних норм. Цей документ став першою спробою Іспанії щодо формування належного нормативно-правового забезпечення проведення взаємоузгоджувальної процедури на національному рівні. До його прийняття платники податків формально були наділені можливістю використання потенціалу взаємоузгоджувальної процедури, але реалізувати її не могли через відсутність на національному рівні порядку проведення.

У Положенні розмежовано два типи взаємоузгоджувальної процедури залежно від правової підстави, на основі якої вона проводиться: 1) взаємоузгоджувальна процедура на основі норм договорів про уникнення подвійного оподаткування, які містять положення, аналогічні ст. 25 МПК ОЕСР; 2) взаємоузгоджувальна процедура на основі Арбітражної конвенції ЄС. Особливістю Арбітражної конвенції ЄС є те, що у випадку, якщо держави не досягли згоди в рамках взаємоузгоджувальної процедури в конкретний термін, консультативна комісія (consulting commission) виносить рішення, яке є обов'язковим для залучених у спір держав-членів ЄС.

Положення регламентує права та обов'язки компетентних органів та платників податків в Іспанії, які беруть участь у взаємоузгоджувальній процедурі. Крім того, визначаються умови та процедурні етапи її проведення. Взаємоузгоджувальна процедура є закритою для платника податків, оскільки останній не розглядається безпосередньо як її учасник.

Компетентним органом для проведення взаємоузгоджувальної процедури з питань трансфертного ціноутворення (наприклад, віднесення прибутку до постійного представництва та розподіл між асоційованими підприємствами (стст. 7 та 9 МПК ОЕСР) є Офіс з міжнародного оподаткування Податкової адміністрації Іспанії (Spanish Tax Agency (AEAT) чисельністю у 34 особи, 18 з яких займаються питаннями взаємоузгоджувальної процедури.

В усіх інших випадках як компетентний орган виступає заступник директора Генерального директорату з міжнародного оподаткування Міністерства фінансів та державного управління Іспанії. Дев'ять посадових осіб цієї структури частково займаються питаннями, що виникають у результаті ініціювання взаємоузгоджувальної процедури поряд з такими видами діяльності як перемовини в рамках договірної співробітництва [5, с. 11].

Серед особливостей механізму взаємоузгоджувальної процедури в Іспанії необхідно відмітити те, що загальний строк для можливості проведення коригування податкових вимог обмежений лише чотирма роками, у т.ч. і у випадку досягнення взаємної згоди між компетентними органами. Потрібно також додати, що на відміну від підходу багатьох інших держав в Іспанії до певної міри дозволяється паралельне використання можливостей як внутрішньодержавних адміністративних або судових засобів вирішення спору, так потенціалу взаємоузгоджувальної процедури. Разом з тим, якщо судове рішення було винесене до завершення взаємоузгоджувальної процедури, то остання припиняється з моменту оприлюднення такого судового рішення. Якщо ж компетентні органи досягли згоди до моменту завершення судового розгляду, то платник податків повинен обрати або визнання умов досягнутої згоди і відмовитись від продовження судового розгляду, або ж, навпаки, відмовитись від визнання відповідних умов та продовжувати судовий розгляд. Ще однією особливістю є те, що для уникнення подвійного оподаткування можливим є звернення до компетентного органу договірної держави-партнера з метою здійснення відповідного коригування податкового зобов'язання в односторонньому порядку.

Середня тривалість взаємоузгоджувальної процедури перевищує рекомендовані 24 місяці та становить 39, 38 місяці. Така ситуація обумовлена практикою розгляду випадків віднесення або розподілу прибутків у рамках транснаціональних компаній, оскільки середній час у таких випадках є істотно довшим за рекомендований (41,09 міс.) та за усі інші категорії справ (34,78 міс.). Це вказує на необхідність додаткових ресурсів для прискорення розв'язання спорів з використанням взаємоузгоджувальної процедури.

Відповідні заходи було вжито Іспанією, а також заплановано створити належні умови для перемовин із компетентними органами договірних держав.

До проблемних аспектів Положення як інструменту внутрішньодержавного регулювання проведення процедури взаємного узгодження в Іспанії можна віднести: 1) відсутність актуальної контактної інформації для підтримки належної комунікації між платником податків та компетентним органом; 2) збереження можливості заборони у доступі до взаємоузгоджувальної процедури у випадку наявності доказів того, що платник податків має намір ухилитися від сплати податку, що посилює ризик необґрунтованого обмеження у доступі до взаємоузгоджувальної процедури.

Підсумовуючи викладене, потрібно почати з того, що ефективне регулювання суспільних відносин тісно пов'язане із повнотою нормативно-правового забезпечення та належним рівнем розвитку правозастосовної практики. Відносини в рамках проведення взаємоузгоджувальної процедури в Україні не можуть бути охарактеризовані як такі, що належним чином врегульовані. Процес удосконалення механізму вирішення податкових спорів на основі взаємоузгоджувальної процедури потрібно розпочати зі створення належного нормативно-правового базису. Відправною точкою його формування мають стати статті Податкового кодексу України, у яких би визначалися ключові поняття, основні елементи та необхідні процедурні особливості взаємоузгоджувальної процедури. У винесеному на публічне обговорення проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» [8] пропонуються визначення взаємоузгоджувальної процедури (процедури взаємного узгодження) та підстави її застосування, у т.ч. можливість реалізації права платника податків на звернення щодо розгляду справи за процедурою взаємного узгодження, що має вигляд заяви; допустимі строки такого звернення та вимоги до нього; загальні засади розгляду компетентним органом України заяви платника податків, підстави та наслідки відмови у її розгляді; особливості проведення процедури взаємного узгодження у разі нарахування податкових зобов'язань контролюючими органами України тощо. Водночас навіть у випадку оперативного внесення відповідних змін до Податкового кодексу України не всі питання, що постають у контексті проведення взаємоузгоджувальної процедури, будуть вичерпані. Це зумовлює потребу у підготовці підзаконного нормативно-правового акта, який би процедурно регламентував проведення взаємоузгоджувальної процедури.

Для України, яка 2016 року офіційним листом про приєднання України до Плану BEPS взяла на себе зобов'язання імплементувати його мінімальний стандарт та не має системної практики використання взаємоузгоджувальної процедури, відповідний досвід зарубіжних країн є надзвичайно корисним.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2018. IV B2-S 1301/07/10017-09 DOK 2018/0042503 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2018-01-17-stand-DBA-1-januar-2018.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2018-01-17-stand-DBA-1-januar-2018.pdf?__blob=publicationFile&v=2).

2. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 1) : Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting

---

*Кармаліта М. В. Особливості регламентації порядку вирішення податкових спорів з використанням взаємоузгоджувальної процедури у зарубіжних країнах (на прикладі Німеччини та Іспанії)*

Project [Electronic resource] / OECD. Paris : OECD Publishing, 2017. 96 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264285804-en>.

3. OECD releases Germany peer review report on implementation of Action 14 Minimum Standards. EY Global Tax Alert [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECD\\_releases\\_Germany\\_peer\\_review\\_report\\_on\\_implementation\\_of\\_Action\\_14\\_Minimum\\_Standards/\\$FILE/2017G\\_07170171Gbl\\_OECD%20releases%20Germany%20peer%20review%20report%20on%20BEPS%20Action%2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECD_releases_Germany_peer_review_report_on_implementation_of_Action_14_Minimum_Standards/$FILE/2017G_07170171Gbl_OECD%20releases%20Germany%20peer%20review%20report%20on%20BEPS%20Action%2014.pdf).

4. Double taxation agreements signed by Spain [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en\\_gb/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Campanas/\\_Campanas\\_/Fiscalidad\\_de\\_no\\_residentes/\\_Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_de\\_no\\_residentes/\\_Sin\\_establecimiento\\_permanente/\\_INFORMACION/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Fiscalidad_de_no_residentes/_Impuesto_sobre_la_Renta_de_no_residentes/_Sin_establecimiento_permanente/_INFORMACION/Convenios_de_doble_imposicion/Convenios_de_doble_imposicion.shtml).

5. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Spain (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project / OECD. Paris: OECD Publishing, 2018. 86 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/tax/beps/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-spain-stage-1-9789264290761-en.htm>

6. Меморандум до проведення взаємоузгоджувальної процедури та арбітражу щодо податків на доходи та майно (Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen: BMF, Schreiben vom 13.07.2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bundesfinanzministerium.de>

7. Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa: Real Decreto 1794/2008 de 03.11.2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2008-18544>

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування : Проект Закону України. Неофіційний текст : від 24.10.2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100009533-planu-diy-beps-v-ukrayini-buti-oprilyudneno-zakonoproekt>