

Основна мета BEPS: плюси й мінуси

№07, 18 лютого 2021

Мирослав Горошко,
юрист
ЮФ "EQUITY"

Головна стаття:
Оподаткування в Україні для компаній-нерезидентів

Компетентна думка:
Декларування КІК в Україні: нюанси й особливості
Постійне представництво нерезидента в Україні
Оподаткування доходів нерезидентів: на що звернути увагу
Усе про КІК: податки, терміни, процедура та штрафи
Усе про індивідуальні податкові консультації

Актуально:
Перебіг строку давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій
Зміни в організації та проведенні документальних планових перевірок

Останні декілька років усе частіше в українських ЗМІ та на різних бізнес-форумах лунають слова: "упровадження BEPS", "нові реалії BEPS", "українському бізнесу необхідно звикати до реалій BEPS" тощо. Що таке BEPS, чому BEPS є настільки гучною подією для України, його плюси й мінуси пропонуємо з'ясувати далі.

BEPS (Base erosion and Profit Shifting) – міжнародний проєкт Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та країн Великої двадцятки (G20) із розроблення заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування.

Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS) стосується стратегій податкового планування, у яких використовуються прогалини та невідповідності національних і міжнародних правил оподаткування для штучного перенесення прибутків до місць із низькими податками чи без оподаткування, у яких економічна діяльність відсутня або мінімальна. Це призводить до зменшення або ліквідації податку на прибуток підприємств. BEPS впливає на всі країни, проте є особливо важливим для країн, що розвиваються, через їх велику залежність від податку на прибуток підприємств, особливо для мультинаціональних корпорацій.

Загальноприйнятий план дій BEPS, який є обов'язковим для G20, включає 15 кроків:

1. Розроблення правил для оподаткування цифрового сектору економіки.
2. Боротьба з наслідками гібридних податкових схем.
3. Розроблення ефективних правил контролю за контрольованими іноземними компаніями (КІК).
4. Обмеження вирахування відсотків (фінансових виплат) з бази оподаткування.
5. Протидія шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності.
6. Запобігання зловживанням перевагами, передбаченими двосторонніми угодами про уникнення подвійного оподаткування.

7. Боротьба зі штучним уникненням статусу постійного представництва.

8-10. Удосконалення правил трансфертного ціноутворення.

11. Створення системи аналізу та моніторингу інформації щодо ризиків BEPS (ризик-орієнтована система).

12. Обов'язкове розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування.

13. Документація ТЦУ та звітність у розрізі країн (Local file, Master file, Country-by-country report).

14. Механізми вирішення спорів у межах двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

15. Багатостороння конвенція (MLI) про виконання заходів, які стосуються угод про уникнення подвійного оподаткування.

Натомість усі нові країни та юрисдикції у межах програми розширеного співробітництва, які формують етап реалізації Проекту BEPS, повинні обов'язково втілити чотири мінімальні (базові) стандарти Плану дій BEPS: Захід 5 щодо шкідливих податкових практик, Захід 6 щодо зловживання угодою, Захід 13 щодо звітування в розрізі країн та Захід 14 щодо механізмів урегулювання спорів.

У 2017 році Україна приєдналася до Плану дій BEPS inclusive framework (зобов'язання щодо мінімального стандарту – кроки 5, 6, 13, 14).

23.07.2018 відбулося підписання Україною багатосторонньої Конвенції MLI (підґрунтя для впровадження кроків 6, 7, 14 та 15) з подальшою її ратифікацією.

Примітно, що для повної імплементації положень Конвенції MLI, за інформацією Міністерства фінансів України, потрібно перекроїти понад 70 чинних міжнародних угод України про уникнення подвійного оподаткування.

Головним уведенням MLI є проголошення заборони використовувати податкову угоду між країнами з метою ухилення від оподаткування або отримання певних пільг під час оподаткування.

Серед іншого, Україна взяла на себе зобов'язання імплементувати стандарт, який передбачає два обов'язкові кроки BEPS. Перший – це обмеження надання податкових пільг в окремих випадках. Цей крок має бути реалізовано шляхом застосування тесту основної мети операції (Principal Purpose Test), за яким пільги за податковою угодою не застосовуватимуться щодо прибутку чи капіталу, якщо є підстави вважати, що отримання такої пільги є основною метою угоди та діяльності компанії. Другий – механізм взаємного врегулювання спорів, який дає змогу платникам податків звернутися до податкового органу будь-якої договірної держави з обґрунтуванням своїх доводів і проханням вироблення єдиної позиції між податковими органами двох країн-учасниць у тому випадку, якщо платник податків вважатиме, що податкові органи однієї з країн неправильно тлумачать положення міжнародних конвенцій (Mutual Agreement Procedure).

Із викладеного випливає, що плюси BEPS очевидні й покликані раз і назавжди подолати практику розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування, що існує десятиліттями, та подолати офшоризацію в глобальному сенсі.

Але як же цей процес реалізували/реалізують в Україні? Спробуємо дуже коротко розглянути податкове нормотворення щодо BEPS в Україні.

16.01.2020 відбулося прийняття Закону № 466 (норми для впровадження кроків 3, 4, 6, 7, 8-10, 13 та 14).

Натомість уже Законом від 14.07.2020 р. № 786 було внесено зміни до Закону № 466, який частково набув чинності, з метою термінового усунення прогалин і неточностей, передбачених ним норм.

Надалі Законом від 17.12.2020 р. № 1117 внесено чергові зміни до Закону № 466 з тією самою метою, що й Законом № 786. При цьому дата набуття чинності правилами КІК та застосування тесту ділової мети перенесено на 2022 рік. Варто зауважити, що бізнес-спільнота України очікує й наступних змін до Закону № 466 ще у 2021 році.

Із викладеного бачимо, що бути впевненим і прогнозувати якісь конкретні наслідки змін до податкового законодавства України у зв'язку з BEPS надто складно, адже норми свіжоприйнятих законодавчих актів стрімко змінюються ще до набрання ними чинності. Але й полишати цей процес без контролю не варто, адже готуватися до таких змін потрібно завчасно, прораховуючи різні варіанти розвитку подій.

Якщо коротко зупинитися на ключових нововведеннях Закону № 466 щодо BEPS, у редакції Закону № 1117, то доречно зауважити таке:

- **КІК – перший звіт подають у 2023 році за підсумками 2022 року.**

Чи не головне з положень Закону № 1117 – перенесення дати набрання чинності правилами КІК на 2022 рік. При цьому перший звіт щодо КІК необхідно буде подати у 2023 році за 2022 рік. Закон № 1117 також передбачає можливість, за якої звіт вперше можна буде подати у 2024 році і включити до нього показники за 2022 – 2023 роки без штрафних санкцій з боку податківців. Разом з тим у 2021 році фізичним і юридичним особам – резидентам України не потрібно повідомляти ДПС про факти придбання, заснування, відчуження іноземних компаній. А банкам і фінансовим установам у 2021 році не потрібно буде повідомляти ДПС про виявлення фактів володіння фізичними та юридичними особами – резидентами України частками в іноземних компаніях.

- **Застосування тесту ділової мети перенесено на 2022 рік.**

Як і у випадку з правилами КІК, набрання чинності тестом ділової мети перенесено на 2022 рік.

Як і сподівалася вся бізнес-спільнота, поправки значно скоротили сферу застосування відповідної норми.

Починаючи з 2022 року тест ділової мети можна застосовувати до: операцій з придбання/продажу товарів (робіт, послуг) у тому випадку, якщо контрагентами є нерезиденти, зареєстровані в низькоподаткових юрисдикціях або в низькоподаткових організаційно-правових формах (крім операцій, які підпадають під правила трансфертного ціноутворення, і крім відсотків на користь нерезидентів, які підпадають під правило "тонкої капіталізації"); роялті на користь будь-яких нерезидентів – незалежно від того, є вони низькоподатковими чи ні (крім операцій, які підпадають під правила трансфертного ціноутворення).

- **Продаж між нерезидентами акцій / корпоративних прав, забезпечених нерухомістю в Україні, оподатковується з 01.01.2021.**

Закон № 1117 переніс дату набрання чинності правилами про оподаткування операцій з продажу між нерезидентами акцій / корпоративних прав, забезпечених українською нерухомістю більш ніж на 50 %, на 01.01.2021.

- **Змінено правила "тонкої капіталізації".**

Законом № 1117 уточнено норму п. 140.2 ст. 140 ПКУ положенням, що правила "тонкої капіталізації" застосовуються виключно до позик нерезидентів, на відміну від попередньої редакції Закону № 466, де йшлося і про резидентів.

Коротко резюмуючи нормативні зміни, із позитивного можна відзначити, що Закон № 1117 "полегшив" і надав більше часу бізнес-спільноті для підготовки до введення окремих правил BEPS, зокрема:

– законодавець надав фізичним і юридичним особам – резидентам України додатковий рік на підготовку своїх міжнародних структур до правил КІК. Але прогнозовано, що це не останні зміни у 2021 році з цього питання;

– відстрочення набрання чинності тестом ділової мети також надає додаткову можливість провести інвентаризацію операцій з нерезидентами та підготуватися до його застосування, серед іншого,

шляхом підготовки документів, якими можливо обґрунтувати економічну, а не податкову зацікавленість у здійсненні таких операцій;

– зміна до правил "тонкої капіталізації" усунула різночитання попередньої редакції норми.

Водночас усю негативну суть **Закону № 466** уже неодноразово висвітлено в ЗМІ.

При цьому українська бізнес-спільнота, серед іншого, об'єднана Спілкою українських підприємців, Європейською Бізнес Асоціацією та Американською торговельною палатою в Україні, також неодноразово висловлювала свої побоювання, заперечення і пропозиції щодо наведених вище законів та окремих способів запровадження в Україні планів BEPS. Зокрема, акцентуючи на: запровадженні складних інструментів податкового контролю, включаючи відсутність чіткого для платника податків алгоритму визначення розумної економічної причини (ділової мети, тесту ділової мети); запровадженні безпрецедентних, у тому числі для країн-учасниць BEPS, механізмів контролю, окрім цього, установлюючи обов'язок подавати звітність щодо КІК не тільки для контролерів – юридичних осіб, а й фізичних осіб – контролерів, та багато іншого.

ВИСНОВОК:

Як висновок, можливо зазначити, що самі собою наміри, власне, як і окремі пункти їх реалізації, щодо внесення змін до податкового законодавства України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS) є вкрай важливими для економіки України в цілому. До того ж такі кроки в аспекті глобалізації бізнес-процесів є надзвичайно актуальними та відповідають сучасним світовим викликам. Однак нормативна реалізація зазначеного плану в Україні з її недоліками, суперечностями й колізіями разом із "поганою" репутацією фіскальних органів відверто підвищує податковий тиск на сумлінних платників податків, може погіршити і без того крихкий інвестиційний клімат країни та негативно позначитися на розвитку економіки в цілому.

© ТОВ "ІАЦ "ЛІГА", ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2021

У разі цитування або іншого використання матеріалів, розміщених у цьому продукті ЛІГА:ЗАКОН, посилання на ЛІГА:ЗАКОН обов'язкове. Повне або часткове відтворення чи тиражування будь-яким способом цих матеріалів без письмового дозволу ТОВ "ЛІГА ЗАКОН" заборонено.

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2021

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2021