

КОНСАЛТИНГОВА ГРУПА
РУБАНЕНКО і ПАРТНЕРИ
КОРПОРАЦІЯ



Стосовно дій бізнесу в зв'язку з прийняттям Україною зобов'язання імплементувати мінімальний стандарт Плану BEPS

Людмила Рубаненко,

голова ради корпорації

«Консалтингова група «Рубаненко і партнери»,

керівник групи експертів

ВГО «Спілка податкових консультантів України»



План BEPS

- кінець епохи агресивного податкового планування

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) -

- план дій Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) з протидії розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування

План BEPS складається з 15-ти пунктів.

Кожен пункт являє собою загальні пропозиції в конкретній сфері оподаткування, які пропонуються до імплементації в національні закони країн і міжнародні договори.



15 кроків плану BEPS

Крок 1: Оподаткування компаній цифрового сектору економіки

Крок 2: Оподаткування гібридних інструментів

Крок 3: Правила щодо «контрольованих іноземних компаній»

Крок 4: Розмивання податкової бази шляхом віднесення процентних платежів до складу витрат

Крок 5: Боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування

Крок 6: Зловживання при застосуванні податкових конвенцій

Крок 7: Штучне уникнення статусу постійного представництва

Крок 8: Трансфертне ціноутворення: нематеріальні активи

Крок 9: Трансфертне ціноутворення: ризики і капітал

Крок 10: Трансфертне ціноутворення: операції з підвищеним ризиком

Крок 11: Розробка методології збору та аналізу інформації про розмивання бази оподаткування та виведення прибутку

Крок 12: Розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування

Крок 13: Розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування

Крок 14: Механізми вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами

Крок 15: Багатосторонній інструмент для внесення змін у двосторонні угоди



Імплементация Мінімального стандарту Плану дій BEPS

З 1 січня 2017 року Україна також приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та взяла на себе зобов'язання імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій BEPS – обов'язкові чотири кроки із п'ятнадцяти запропонованих.

Мінімальний стандарт включає обов'язкову реалізацію наступних заходів:

- 1.** Шкідливі податкові практики або шкідливі пільгові режими – Крок 5 Плану дій BEPS.
- 2.** Удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом включення до них запропонованих правил запобігання зловживанню угодою - Крок 6 Плану дій BEPS.
- 3.** Удосконалення чинних національних правових норм стосовно документації з трансфертного ціноутворення та майбутнього обміну інформацією – Крок 13 Плану дій BEPS.
- 4.** Удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів - Крок 14 Плану дій BEPS.



Парижська багатостороння Конвенція

7 червня 2017 р. в Парижі 68 держав підписали багатосторонню Конвенцію по виконанню заходів щодо внесення змін до угод між державами про уникнення подвійного оподаткування з метою протидії агресивному податковому плануванню.

Це багатостороння угода, яка вносить зміни у близько 1100 угод про уникнення подвійного оподаткування по всьому світу. Вона розроблена з метою спрощення і прискорення процесу внесення змін до двосторонніх податкових угод, адже переговори між країнами зазвичай тривають довгі роки.

Україна цю конвенцію не підписала.



Парижська багатостороння Конвенція

Основні положення Конвенції:

- 1) виключають можливість використання гібридних інструментів, тобто ліквідують зловживання розбіжностями між внутрішніми податковими законодавствами різних країн;
- 2) запобігають наданню пільг за податковими угодами при невідповідних обставинах;
- 3) вносять зміни до визначення «постійного представництва» у частині протидії штучному уникненню статусу постійного представництва шляхом укладення комісійних та подібних угод і використання винятків у діяльності (підготовчий або допоміжний характер), що не створює постійного представництва;
- 4) покращують механізм врегулювання податкових суперечок.

Мінімальний стандарт Плану дій БЕПС , який передбачає імплементацію заходу 6 «Удосконалення діючих угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом включення у них запропонованих правил запобігання зловживання угодою».

Тепер виникає логічне запитання: якщо Захід 6 передбачає удосконалення діючих податкових угод і внесення до них змін, яким чином Україна буде вносити ці зміни? Шляхом переговорів і підписання нових угод з кожною країною протягом наступних десятиліть? Скоріш за все буде обрано варіант внесення відповідних змін до Податкового кодексу України, яким буде надано пріоритет над діючими Угодами.



**Витяг з Концепції впровадження
основних рекомендацій
BEPS в Україні
від 4 травня 2016 року**



Запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про усунення подвійного оподаткування

Мета правил

- Запобігти створенню штучних структур (схем) із метою використання переваг, що надаються угодами про уникнення подвійного оподаткування
- Базуються на рекомендаціях Частини 6 Плану ВЕРБ
- До діючих договорів із уникнення подвійного оподаткування запроваджуються додаткові вимоги до резидентів договірних країн, які мають право на використання угоди
- Такі вимоги мають на меті дискваліфікувати компанії - посередники, які фактично не ведуть діяльність у відповідній країні, і створені лише для використання переваг, що надаються угодою про усунення подвійного оподаткування
- Зразком для таких обмежень може слугувати модель правил Limitation of Benefits, що передбачена статтею 23 типової угоди про уникнення подвійного оподаткування, яка укладається США



Запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про усунення подвійного оподаткування

- Для пришвидшення внесення змін до відповідних угод, Україна має приймати участь у узгодженні багатосторонньої угоди, укладання якої передбачене Дією 15 Плану BEPS

Запровадження правил безпосередньо в ПКУ

- Враховуючи, що процес внесення змін до діючих договорів із уникнення подвійного оподаткування (навіть у разі узгодження таких змін на міжнародному рівні) може зайняти декілька років, доцільно запровадити відповідні правила безпосередньо у Податковому кодексі
- Відповідно до міжнародної практики, правила про неправомірне застосування угод та уникнення податкових зловживань можуть бути передбачені безпосередньо в національному законодавстві без внесення відповідних змін до міжнародних договорів. Про це прямо зазначає, зокрема, п. 7 Коментарів до Статті 1 Модельної Конвенції ОЕСР



Запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про усунення подвійного оподаткування

Зміст правил щодо неправомірного застосування угод

▪ Зміни до ПКУ можуть передбачати, зокрема, що застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку не дозволятиметься у випадку, якщо:

- ✓ отримання такого звільнення (застосування пониженої ставки податку) було головною метою сторін;
- ✓ операція не має ділової мети/належного економічного змісту, або сутність відносин між сторонами не відповідає умовам формально укладених договорів;
- ✓ нерезидент – отримувач доходу не має необхідних економічних ресурсів для здійснення операції (власного офісу, штату співробітників, основних фондів, ІТ систем, інших необхідних ресурсів).

▪ За наявності зазначених умов також може бути передбачена заборона на врахування платником податку витрат, що сплачуються або нараховуються за такою операцією на користь нерезидента в податковому обліку 46 Декларація статусу бенефіції



Запобігання уникненню статусу постійного представництва

Мета правил

- Запобігти уникненню визнання постійного представництва у зв'язку із здійсненням нерезидентом діяльності в Україні
- Відповідають рекомендаціям Частини 7 Плану BEPS

Зміст правил

- До діючих договорів із уникнення подвійного оподаткування мають бути запроваджені додаткові правила, які обмежуватимуть можливості для нерезидента уникати виникнення постійного представництва в Україні.
- Для пришвидшення внесення змін до відповідних угод, Україна має приймати участь у узгодженні багатосторонньої угоди, укладання якої передбачене Дією 15 Плану BEPS.
- Також можна розглянути внесення відповідних змін безпосередньо до ПК України, оскільки узгодження змін до договорів про усунення подвійного оподаткування займе декілька років.



Запобігання уникненню статусу постійного представництва

(продовження)

Діяльність допоміжного та підготовчого характеру

- За загальним правилом, передбаченим п.п. 14.1.193 ПК, постійне представництво нерезидента виникає, якщо такий нерезидент має постійне місце діяльності в Україні
- Проте, ПК передбачає декілька виключень із загального правила, відповідно до якого постійне представництво не виникає, якщо таке постійне місце використовується лише для певних видів діяльності: зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, закупівля товарів чи виробів, збирання інформації тощо



Запобігання уникненню статусу постійного представництва

(продовження)

- На практиці є поширеними випадки зловживання цим виключенням, коли діяльність нерезидента формально відповідає переліченим випадкам, однак є настільки суттєвою і важливою для нерезидента, що фактично є основним чинником отримання ним прибутку
- Для обмеження можливостей використання цих виключень, доцільно передбачити, що вони застосовуються лише у тому випадку, коли відповідна діяльність **має виключно допоміжним або підготовчим характер.**
- Може бути додано посилання, що для визначення змісту діяльності, яка має допоміжний або підготовчий характер, платники податків та податкові органи можуть звертатись до Коментарів до Модельної Конвенції ОЕСР



Запобігання уникненню статусу постійного представництва (продовження)

Укладання договорів від імені нерезидента

Відповідно до п.п. 14.1.193 ПК, до постійних представництв нерезидента прирівнюються резиденти, які мають повноваження діяти **від імені виключно** такого нерезидента (проведення переговорів щодо суттєвих умов та/або укладення договорів (контрактів) від імені цього нерезидента), що призводить до виникнення у цього нерезидента цивільних прав та обов'язків

Таке визначення має ряд недоліків, які дозволяють резидентам уникати визнання статусу постійного представництва. Доцільно внести наступні зміни до цього положення:



Запобігання уникненню статусу постійного представництва (продовження)

- ✓ Виключити вимогу, що резидент має діяти лише **від імені** нерезидента, замінивши її на більш загальний вираз «**в інтересах та за рахунок**» нерезидента. Це дозволить відносити до постійних представництв випадки коли резидент діє, зокрема, на підставі договору комісії тощо. Із метою уникнення спірних ситуацій, може бути встановлений додатковий критерій, що відповідна діяльність має здійснюватись резидентом регулярно.
- ✓ Виключити вимогу, що резидент має діяти **виключно для одного** нерезидента. Це дозволить запобігти штучному ухиленню від статусу постійного представництва, шляхом додавання ще одного клієнта - нерезидента. Альтернативно, це правило можна уточнити, передбачивши, що резидент має діяти **переважним чином** для нерезидента **та пов'язаних із ним осіб - нерезидентів**.
- ✓ Доцільно додати, що постійне представництво виникає у разі, якщо виконання резидентом зазначених функцій відбувається як на підставі договору із нерезидентом, **так і без укладання таких договорів** (що є поширеним для пов'язаних осіб)



Запобігання уникненню статусу постійного представництва (продовження)

Штучне дроблення місця діяльності нерезидента в Україні

- ❑ На практиці трапляються випадки штучного дроблення нерезидентом операцій таким чином, щоб кожна окрема ланка операцій не призводила до виникнення постійного представництва.
- ❑ **Для запобігання таким випадкам, доцільно передбачити, що у разі здійснення нерезидентом діяльності в Україні шляхом укладання декількох договорів, або створення пов'язаними особами нерезидентами кількох місць діяльності в Україні, або залучення кількох резидентів для виконання певних функцій, визначення наявності постійного представництва здійснюється виходячи із сукупності усіх зазначених осіб та операцій між ними**



Запобігання уникненню статусу постійного представництва (продовження)

Визначення прибутку постійного представництва

- Наразі ПКУ не встановлює чітких правил визначення оподаткованого прибутку постійного представництва по операціях із власним головним офісом – нерезидентом
- Доцільно поширити на такі операції між постійним представництвом головним офісом нерезидента правила трансфертного ціноутворення, зазначивши при цьому, що постійне представництво прирівнюється до окремої юридичної особи, що здійснює діяльність незалежно від нерезидента
- На постійне представництво покладатиметься обов'язок щодо подання звіту про контрольовані операції та складання документації про ТЦУ.



Запобігання уникненню статусу постійного представництва (продовження)

- Доцільно також передбачити спрощену процедуру реєстрації нерезидентом постійного представництва та/або сплати податку із прибутку представництва в Україні - без необхідності реєстрації філіалу за окремою процедурою.
- Також мають бути розроблена процедура нарахування податку та штрафних санкцій нерезиденту, який не зареєстрував своє ПП в Україні або не виконав іншого податкового обов'язку. Подальше стягнення нарахованого податку має відбуватись за допомогою іноземних податкових органів відповідно до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах.



Пріоритет Угод про уникнення подвійного оподаткування над нормами ПКУ

Пунктом 3.2 Податкового кодексу України (далі по тексту – ПКУ) встановлено: «Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору». Податковий кодекс України встановлює також порядок застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Угода між Україною і ФРН про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід та майно ратифікована Законом України від 22.11.1995р. № 449/95-ВР (далі по тексту - Угода). Отже, резиденти ФРН для здійснення діяльності в Україні повинні керуватись нормами та визначеннями, які встановлені міжнародними договорами, а саме Угодою між Україною та ФРН про уникнення подвійного оподаткування, та Податковим кодексом України.

Порівняльний аналіз норм ПКУ та Угоди щодо визначення терміну постійного представництва про те, що норма, викладена в абзаці другому п. 14.1 193 ПКУ відповідає нормі Угоди між Україною і ФРН про уникнення подвійного оподаткування тільки в тій частині, в якій йде мова про «Будівельний майданчик або монтажний чи складальний об'єкт».



Пріоритет Угод про уникнення подвійного оподаткування над нормами ПКУ(продовження)

Далі норми ПКУ та Угоди суттєво різняться одна від одної:

Угода визначає будівельний майданчик або монтажний чи складальний об'єкт постійним представництвом лише у тому разі, якщо вони існують більше дванадцяти місяців» (а не шести як зазначено в ПКУ), а такі критерії як пов'язана з будівельними майданчиками, будівельними, складальними або монтажними об'єктами наглядова діяльність; надання консультаційних послуг та інше, що містяться в абзаці другому п. 14.1 193 Податкового кодексу, в Угоді відсутні. Отже, Угода взагалі не містить будь-яких встановлених обмежень щодо наглядових та консультаційних послуг та строків їх надання, наявність або перевищення яких є ознакою постійного представництва в розумінні ПКУ.

Як правило, Угоди про уникнення подвійного оподаткування містять практично однакові визначення понять та умови щодо уникнення подвійного оподаткування, положення ПКУ щодо визначення постійного представництва вписані майже ідентично цим угодам, тому встановлення в Податковому кодексі додаткових обмежень для будівельних майданчиків, тривалості надання послуг в шість місяців та інші обмеження є обов'язковими для застосовування тими нерезидентами, з країнами резиденції яких не укладені угоди про уникнення подвійного оподаткування, або з тими нерезидентами, угоди з якими містять обмеження в тривалості надання послуг та будівельних майданчиків, ідентичні тим, що містяться в п. 14.1.193 ПКУ.



Нехтування законодавчо встановленим пріоритетом Угод над нормами ПКУ з боку ДФСУ

При підготовці індивідуальних податкових консультацій ДФСУ висловлює позицію, що необхідно застосовувати визначення Представництва, надане в ПКУ, **в усіх без виключення випадках**, навіть, якщо в Угоді між Україною і ФРН про уникнення подвійного оподаткування визначення Представництва має суттєві відмінності.



Щодо реєстрації платником ПДВ постійного представництва нерезидента

(ІПК ДФСУ від 20.10.17 р. № 2323/6/99-99-15-03-02-15/ІПК) - Витяг з листа

Державна фіскальна служба України розглянула лист Представництва щодо реєстрації платником ПДВ постійного представництва нерезидента, та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі - ПКУ), повідомляє

...Кошти, що надходять на рахунок іноземного представництва в Україні від головної компанії на покриття будь-яких витрат представництва або виплат заробітної плати, необхідно розцінювати як кошти, які надаються нерезидентом за надані головній компанії на митній території України представництвом послуги, які є об'єктом оподаткування ПДВ і оподатковуються на загальних підставах.



Заперечення ВГО СПКУ

стосовно ІПК ДФСУ N 2323/6/99-99-15-03-02-15/ІПК.

ВГО «Спілка податкових консультантів України» звернулась до ДФСУ із пропозицією привести вищезазначену ІПК у відповідність до законодавства України (лист N 1035 від 10 листопада 2017р.).

Основні тези заперечень:

- Об'єктом оподаткування ПДВ є постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України (норми ПКУ);
- Створення постійного представництва нерезидента не передбачає створення окремої юридичної особи. Постійне представництво діє в межах Положення від імені та у складі нерезидента - юридичної особи;
- За загальними правилами надання послуг - це відносини між двома та більше особами (норми ЦКУ);
- Для визнання операцій між юридичною особою та її представництвом, що виконує функції на підставі виданого юридичною особою доручення, операціями з поставки послуг необхідно включити в ПКУ спеціальну норму, яка наразі відсутня.



КОНСАЛТИНГОВА ГРУПА
РУБАНЕНКО і ПАРТНЕРИ
КОРПОРАЦІЯ



Дякую за увагу!

Людмила Рубаненко,

голова ради корпорації

«Консалтингова група «Рубаненко і партнери»,

керівник групи експертів

ВГО «Спілка податкових консультантів України»

